

Integriteitklimaat als auditobject

Muel Kaptein, Rens Rozekrans en Remco de Groot

SAMENVATTING In dit artikel wordt bepleit om het integriteitklimaat van een organisatie als vast element in de controle van de jaarrekening en de controle van Internal Control over Financial Reporting (ICFR) te betrekken. Het integriteitklimaat is immers een belangrijke bepalende factor voor de effectiviteit van de getroffen controlemaatregelen. Bovendien beperkt een integer organisatieklimaat de kans op verslaggevingfraude daar waar controlemaatregelen ontbreken of ontoereikend zijn. Zeven generieke dimensies van het integriteitklimaat worden geschetst. Naast interviews is een enquête een geschikte methodiek om het integriteitklimaat te meten. Accountants dienen de validiteit van een dergelijke meting en de interpretatie ervan door het management te kunnen toetsen.

1 Introductie

In de afgelopen jaren is een scala aan grote schandalen op het gebied van frauduleuze financiële verslaggeving bekend geworden. Dientengevolge hebben uiteenlopende nationale en internationale instanties initiatieven ontplooid om aanvullende regelgeving op dit vlak te introduceren¹. In alle gevallen wordt een grotere expliciete verantwoordelijkheid bij het manage-

Prof. Dr. M. Kaptein is als organisatieadviseur en integriteit-auditor werkzaam bij KPMG Integrity & Investigation Services. Hij is daarnaast hoogleraar Bedrijfskunde, in het bijzonder op het gebied van Bedrijfsethiek en Integriteitmanagement, aan de Rotterdam School of Management, Erasmus Universiteit. R. Rozekrans RA is partner bij KPMG en voorzitter van KPMG Integrity & Investigation Services. Drs. R. de Groot AA RA is senior manager bij KPMG Integrity & Investigation Services.

ment van de onderneming gelegd om waarborgen te treffen voor betrouwbare financiële verslaggeving. Een voorbeeld hiervan is de Sarbanes-Oxley-wetgeving die van toepassing is op ondernemingen die aan de Amerikaanse beurs staan genoteerd. In Sectie 404 van deze wet wordt nader ingegaan op de beheersingsmaatregelen die het management dient te implementeren met betrekking tot het financiële verslaggevingstraject. Bovendien dient het management jaarlijks een uitspraak te doen over de effectiviteit van haar interne beheersing. Vervolgens is het aan de controlerende accountant om dit te toetsen en zelfstandig een oordeel te geven over de effectiviteit van de interne beheersing, de zogenoemde controle van Internal Control over Financial Reporting (ICFR).

In Nederland zijn momenteel vooral de bedrijven die onder de verplichtingen vallen van de Sarbanes-Oxley-wetgeving en de Corporate Governance-code van de Commissie Tabaksblat druk doende om hun interne beheersing te herijken. Veelal wordt daarbij het COSO-model als leidraad gehanteerd, waarin beheersingsomgeving, risicoanalyse, controlemaatregelen, communicatie en informatie en monitoring als elementen van interne beheersing zijn opgenomen². Veelal wordt voorgenomen om de opzet en werking ervan te testen door middel van systeemcontroles, deskresearch, eigen rapportages en verklaringen van management en controllers en een daarop gebaseerd professioneel, sceptisch en kritisch oordeel van betrokken accountants (vgl. Diekman, 2005a, b).

Het integriteitklimaat als onderdeel van de beheersingsomgeving is een belangrijk fundament voor een effectieve interne beheersing en beïnvloedt het controlebewustzijn van de medewerkers. Maar op welke wijze kunnen wij de effectieve werking hiervan vaststellen? Hoe kan de daadwerkelijke werking van een gedragscode worden bepaald? Hoe kan de effectiviteit van een klokkenluidersregeling worden vastgesteld?

En wanneer is er sprake van een goede 'tone at the top', een ondersteunende cultuur die fraude en corruptie ontmoedigt en controlemaatregelen die niet alleen bekend zijn bij de medewerkers maar ook worden gedragen én uitgedragen?

Naast de regulier gehanteerde monitoringsmethodieken is het van cruciaal belang om bij het testen van de opzet en werking van controlemaatregelen medewerkers meer te betrekken. Hun percepties en ervaringen van de controlemaatregelen zijn immers bepalend voor hun gedrag. Bovendien zijn medewerkers, gegeven hun dagelijkse praktijkervaringen met de controlemaatregelen, veelal goed in staat om de kwaliteit en effectiviteit ervan te beoordelen. Naast interviews is een enquête een geschikt instrument om de gepercipieerde werking van controlemaatregelen in kaart te brengen. Dit zogenaamde integriteitklimaat wordt een steeds belangrijker element van de controle van de jaarrekening en de controle van ICFR.

In dit artikel wordt bepleit om het integriteitklimaat als een vast element te betrekken in de controle van de jaarrekening en de controle van ICFR. Zeven generieke dimensies voor het integriteitklimaat zullen worden geschetst, waaraan afhankelijk van de situatie van de organisatie, specifieke dimensies kunnen worden toegevoegd. Interne en externe accountants dienen in staat te zijn de validiteit van het door de onderneming in kaart gebrachte integriteitklimaat en de interpretatie ervan door het management te evalueren en te toetsen.

De opzet van dit artikel is als volgt. In paragraaf 2 wordt beschreven waarom het integriteitklimaat van belang is en wat eronder kan worden verstaan. De daaropvolgende paragraaf zet uiteen uit welke dimensies het integriteitklimaat bestaat. Op basis hiervan wordt in paragraaf 4 verkend op welke wijze het integriteitklimaat in de reguliere financiële controle kan worden opgenomen, welke vraagstukken zich hierbij voordoen en wie daarbij welke verantwoordelijkheden draagt. Het artikel sluit af met een korte samenvatting.

2 Het integriteitklimaat

Wij geven in deze paragraaf een beschrijving van de relevantie van het integriteitklimaat voor de controle van de jaarrekening en de controle van ICFR. Eerst presenteren wij verschillende redenen waarom controlemaatregelen beperkt zijn en definiëren wij het begrip integriteitklimaat van een organisatie.

2.1 Redenen waarom controlemaatregelen beperkt zijn; definiëring van integriteitklimaat

De volgende drie redenen willen we belichten.

a. Een beperkte hoeveelheid effectieve controlemaatregelen

Het is in zijn algemeenheid niet zo simpel te stellen dat organisaties die met frauduleus handelen worden geconfronteerd dit in de toekomst kunnen voorkomen door louter aanvullende controlemaatregelen te introduceren. Het instrumentarium aan onder andere procedures, reglementen en procuratietabellen is vaak al zeer uitgebreid. Een overvloed aan aanvullende regelgeving kan bijvoorbeeld het bevattingsvermogen van managers en medewerkers te boven gaan. Ook kan door een teveel aan regelgeving een onwerkbaar situatie ontstaan waardoor de kwaliteit van de producten en dienstverlening vermindert, efficiency van de werkprocessen wordt ondergraven en medewerkers de organisatie verlaten vanwege de toenemende bureaucratie. Aanvullende regelgeving kan zelfs averechts werken indien bijvoorbeeld het verantwoordelijkheidsbesef van managers en medewerkers daardoor wordt ondergraven en uitgehold en per saldo de naleving van de gewenste normen afneemt (Cressey, 1953; Tyler en Blader, 2005).

b. Een beperkte reikwijdte van controlemaatregelen

Naast dat organisaties niet onbegrensd aanvullende maatregelen kunnen treffen om fraude tegen te gaan, hebben maatregelen in zichzelf ook slechts een beperkte reikwijdte. Controlemaatregelen kunnen immers niet iedere vorm van fraude uitsluiten. Incidenten waarbij de hoogste leiding is betrokken, vormen geen onderdeel waarop de traditionele interne controle van toepassing is. Door samenspanning waar dan ook in de organisatie kunnen geldende regels en procedures worden ontlopen. Fraude wordt immers per definitie opzettelijk gepleegd. Daar waar onopzettelijke fouten door de verschillende interne controlemaatregelen eruit kunnen worden gefilterd, worden bij fraude de interne controlemaatregelen zorgvuldig omzeild. De vraag is daarom relevant of er hiernaast nog andere 'maatregelen' of aansturingmechanismen zijn die de kans op fraude verminderen en die derhalve object van controle dienen te zijn om de fraudegevoeligheid van een organisatie te bepalen.

c. Controlemaatregelen staan niet op zichzelf

Maatregelen staan ook niet op zichzelf. De werking van controlemaatregelen hangt immers mede af van het draagvlak onder management en medewerkers.

Zij zijn het die de maatregelen moeten naleven in de praktijk. Zij zijn het daarom die de maatregelen moeten begrijpen, moeten kunnen toepassen en hiertoe ook bereid dienen te zijn en daarin ook te volharden. Zij zijn het ook die een oplossing moeten bedenken als maatregelen onderling conflicteren of er vraagstukken rijzen waarvoor geen maatregelen gelden. Een stelsel van controlemaatregelen zonder inbedding in de waarden en normen van managers en medewerkers is als een huis zonder fundament. Het kan op papier mooi ogen, maar de kans op verzakkingen en ondergraving is niet gering. Zo beschikte Enron over een glossy gedragscode (Fox, 2003) en WorldCom over een breed vertakte structuur van 'ethics hotlines' (Brody en Dunstan, 2003). Toch bleek dit niet toereikend te zijn om verstreckende frauduleuze praktijken te voorkomen; het integriteitklimaat was niet in lijn met wat op papier was ontworpen (Toffler, 2003).

Definiëring

Maar wat kan eigenlijk onder het integriteitklimaat van een organisatie worden verstaan? Het klimaat van een organisatie duidt op de percepties en opvattingen die management en medewerkers hebben over de wijze waarop de organisatie is ingericht en hoe de organisatie hen stuurt en beïnvloedt in hun gedrag. Bij het integriteitklimaat gaat het om de wijze waarop mensen binnen de organisatie ervaren hoe zij gestimuleerd worden tot integer gedrag en hoe zij ontmoedigd en verhinderd worden tot frauduleus en corrupt gedrag (vgl. Victor en Cullen, 1987; Treviño en Weaver, 2003). Het integriteitklimaat duidt dus op de beleving van managers en medewerkers van de controlemaatregelen die de organisatie heeft getroffen, de mate waarin managers en medewerkers van mening zijn dat zij in staat worden gesteld om deze maatregelen na te leven alsmede de gedeelde opvattingen hoe te handelen wanneer maatregelen ontbreken of onderling conflicteren.

2.2 Het belang van het integriteitklimaat

Uit de hierboven beschreven beperkingen van controlemaatregelen kunnen we het belang van het integriteitklimaat afleiden. Het integriteitklimaat bepaalt mede de werking van het stelsel van controlemaatregelen. Immers de ervaringen en beelden van medewerkers hierover vormen hun eigen werkelijkheid. Deze werkelijkheid is vervolgens van invloed op hun gedrag. Als medewerkers het idee hebben dat frauduleuze praktijken in de organisatie niet worden gestraft of zelfs worden beloond, dan kunnen medewerkers hiervan vervolgens misbruik maken. En als medewerkers bijvoorbeeld vinden dat de klokkenluideregeling

ongeloofwaardig is omdat nog steeds de bringer van het slechte nieuws figuurlijk wordt onthoofd, dan zullen zij minder snel geneigd zijn om incidenten ahangig te maken.

Daarnaast versterkt een goed klimaat niet alleen de effectiviteit van de genomen controlemaatregelen, maar kan het zelfs ook complementair daaraan zijn. Bijvoorbeeld wanneer er een organisatieklimaat is geschapen waarin een open en eerlijke communicatie mogelijk is, kan dit het stelsel van controlemaatregelen zelfs dermate versterken dat aanvullende regelgeving niet nodig blijkt te zijn, of kunnen maatregelen zelfs worden geschrapt omdat vertrouwd kan worden op de sociale controle binnen de organisatie.

Als het integriteitklimaat dan belangrijk is voor het bepalen van de werking van controlemaatregelen en het klimaat eveneens een zelfstandige en complementaire sturende werking heeft op het gedrag van medewerkers, dan kan het niet anders dan dat voor een oordeel over de weerbaarheid en kwetsbaarheid van een organisatie voor financiële fraude het integriteitklimaat daarin betrokken dient te worden. Een oordeel over de vatbaarheid van een organisatie voor materiële fraude kan niet zonder de percepties en ervaringen van managers én medewerkers mee te laten wegen. Ten behoeve van de controle van de jaarrekening en de controle van ICFR is het dan ook wenselijk daarin het integriteitklimaat op te nemen. Dit stelt zowel eisen aan het management van een organisatie en de interne bestuurlijke informatievoorziening als aan de controlerende accountant.

2.3 De beheersingsomgeving als onderdeel van de externe accountantscontrole

De externe accountant zal zich bij het bepalen van de controleaanpak onder meer baseren op de door hem ingeschatte inherente risico's en de kwaliteit van de door de onderneming getroffen interne beheersingsmaatregelen. In de Richtlijn voor de Accountantscontrole 315 is voorgeschreven dat hij in het kader van zijn risico-inschatting ook kennis dient te verkrijgen van de beheersingsomgeving en dat hij dient vast te stellen dat de maatregelen zijn geïmplementeerd. De kwaliteit van de beheersingsomgeving, waaronder het integriteitklimaat, zal invloed hebben op zijn risico-inschatting en de controleaanpak. Een negatief integriteitklimaat kan er bijvoorbeeld toe leiden dat hij zijn algemene controleaanpak wijzigt, bijvoorbeeld door hoger personeel of fraudespecialisten in te schakelen, het tijdstip van de controlemaatregelen te wijzi-

gen of met meer diepgang te controleren. Ook op het niveau van de controle van transactiestromen en jaarrekeningposten kan een negatief integriteitklimaat invloed hebben op de controleaanpak: de accountant zal meer gegevensgericht willen controleren indien het integriteitklimaat een negatieve invloed heeft op de effectieve werking van de interne controlemaatregelen. Aan de andere kant zal een positief integriteitklimaat kunnen leiden tot een minder 'zware' controle, bijvoorbeeld door minder zwaar personeel in te schakelen en meer systeemgericht te controleren.

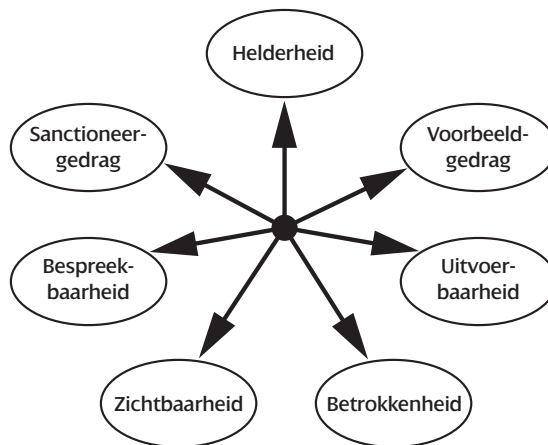
Bij de controle van ICFR komt het belang van de beheersingsomgeving, waaronder het integriteitklimaat, veel nadrukkelijker naar voren dan bij de controle van de jaarrekening. Op 9 maart 2004 heeft de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) een definitieve standaard uitgebracht voor 'An Audit of Internal Control over Financial Reporting performed in conjunction with an Audit of Financial Statements.' In de standaard wordt een belangrijke rol voor de effectieve werking van de interne beheersing toebedeeld aan de beheersingsomgeving. De externe accountant dient zelfstandig de effectieve werking van beheersingsomgeving vast te testen, hetgeen verder gaat dan bij de controle van de jaarrekening. Daar hoeft de accountant alleen de implementatie vast te stellen. Is er sprake van een ineffectieve beheersingsomgeving dan wordt dit bij een controle van ICFR aangemerkt als een 'significant deficiency' en een 'strong indicator' voor een 'material weakness'.

Voordat we zullen nagaan hoe het integriteitklimaat in kaart kan worden gebracht en welke rollen de betrokkenen daarin hebben, wordt in de volgende paragraaf eerst bestudeerd uit welke dimensies het integriteitklimaat onder meer bestaat.

3 Dimensies van het integriteitklimaat

In eerder empirisch onderzoek is nagegaan welke factoren in organisatieverband managers en medewerkers aanzetten dan wel verhinderen tot frauduleus en corrupt gedrag (zie Kaptein, 1998). Clustering van deze factoren heeft geleid tot een model met zeven dimensies – zoals weergegeven in figuur 1 – waarmee de kwaliteit van het integriteitklimaat van een organisatie kan worden bepaald. Des te meer de dimensies zijn ingebed, des te weerbaarder de organisatie is voor malversaties en overtredingen. Deze zeven algemene of generieke dimensies kunnen worden aangevuld met specifieke omstandigheden en factoren, die voor een organisatie gelden. Hieronder volgt een beknopte

Figuur 1. Zeven algemene dimensies van het integriteitklimaat van organisaties



conceptuele uitzetting van deze dimensies om in de volgende paragraaf de vraag te kunnen beantwoorden hoe het integriteitklimaat kan worden geoperationaliseerd.

1. Helderheid

Een eerste belangrijke eis aan het integriteitklimaat is de helderheid van de verwachtingen die de organisatie stelt met betrekking tot integer gedrag. Als medewerkers worden vrijgelaten in hun opvattingen en normen wordt daarmee verondersteld dat zij zelf in staat zijn te bepalen wat goed en fout is. Echter de specifieke setting van het bedrijf kan medewerkers confronteren met morele vraagstukken die totaal anders zijn dan in hun privé-situatie. Algemene morele opvattingen kunnen derhalve tekortschieten (Donaldson en Dunfee, 1999). Carmichael (1992) stelt bijvoorbeeld dat hoe meer werknemers worden vrijgelaten in hun waarden en normen, des te groter de risico's op fraude en andere integriteitschendingen in de organisatie zijn. Dit komt overeen met de bevindingen van Bird en Waters (1989) die vaagheid en ambiguïteit van morele verwachtingen als een van de belangrijkste oorzaken van onethisch gedrag binnen en van organisaties zien. Organisaties dienen daarom aan medewerkers helder en duidelijk te maken welk gedrag acceptabel en onacceptabel is. Een gedragscode is daarbij een belangrijk instrument, al gaat het bij het integriteitklimaat uiteindelijk om de vraag in hoeverre managers en medewerkers ervaren dat de organisatie hen duidelijkheid verschaft. Op papier goedgevoerde regels en procedures kunnen een stil bestaan

leiden als het bij een eenmalige verstrekking aan medewerkers blijft zonder daar vanuit de organisatie ooit enige aanvullende aandacht voor te vragen.

II. Voorbeeldgedrag

Organisaties kunnen wel aan medewerkers met veel tamtam en bombarie duidelijk maken wat van hen wordt verwacht, maar als het gedrag van het management hier haaks op staat dan ondergraaft dit het beleid, de regels en de procedures. Omgekeerd geldt dat als het management in overeenstemming met de getroffen maatregelen zichtbaar handelt hiermee de boodschap wordt versterkt. Managers zijn een belangrijke bron van normativiteit. Uit hun gedrag lezen medewerkers af wat feitelijk telt. Schein (1985) verwijst in dit verband naar de rolmodellen die managers voor medewerkers zijn. Medewerkers spiegelen zich aan hun leiding als het bijvoorbeeld gaat om het bepalen wanneer creatief boekhouden al dan niet nog door de beugel kan. Bovendien hebben medewerkers, aldus Treviño en Weaver (2003), weinig reden om ethischer te zijn dan hun leidinggevende. Daarom is ook ongetwijfeld van belang dat in uiteenlopende regelingen op het gebied van fraudepreventie en detectie aandacht wordt besteed aan de goede 'tone at the top': de juiste morele toon en het juiste voorbeeldgedrag dat door het management dient te worden gezet. Derhalve is het van belang dat het integriteitklimaat gekenmerkt wordt door leidinggevendenden – van hoog tot laag – die het goede morele voorbeeld geven, ook uitsralen dat integer gedrag belangrijk is en dat iedere vorm van fraude en corruptie onacceptabel is. Ook hier geldt niet alleen of het management het goede voorbeeld daadwerkelijk geeft maar ook dat dit door medewerkers feitelijk zo wordt ervaren.

III. Uitvoerbaarheid

Medewerkers kunnen moeilijk worden geacht zich aan gedragsnormen te houden indien het onmogelijk is ze uit te voeren (Fuller, 1964; Hart, 1972). Wanneer medewerkers onder druk worden gezet tot frauduleus gedrag of wanneer ze geen andere keuzemogelijkheden hebben, dan kunnen ze niet volledig verantwoordelijk worden gesteld voor hun gedrag. Dit betekent dat organisaties medewerkers ook in de gelegenheid moeten stellen om de gedragsnormen te realiseren. Derhalve dienen medewerkers onder meer te beschikken over voldoende tijd (Davies, 2000), middelen zoals budgetten, instrumenten en informatie (Bovens, 1998), en bevoegdheden (Treviño en Nelson, 1995). De recente boekhoudfraudes hebben onder andere laten zien dat een grote druk tot presteren zonder over voldoende middelen te beschikken, management en medewerkers

aanzetten tot het nemen van 'de korte bocht'. Kortom, een belangrijke eis aan het integriteitklimaat is de uitvoerbaarheid van de normatieve verwachtingen.

IV. Betrokkenheid

Volgens Solomon (2004) is er weinig reden te verwachten dat medewerkers zich verbonden voelen met de organisatie en zich dientengevolge houden aan het organisatiebeleid indien de organisatie medewerkers miskent. Uit allerlei onderzoeken blijkt dat ongemotiveerd personeel eerder leidt tot onethisch gedrag (Boye en Jones, 1997; Greenberg, 1997; Hollinger, 1986; Skarlicki et al., 1999). Medewerkers die van mening zijn dat ze niet serieus zijn bejegend of onrechtvaardig zijn behandeld zullen eerder de organisatie hiervoor betaald zetten door frauduleus gedrag (Blanchard en Peale, 1988; Bologna et al., 1993). Eveneens zal een vijandige werkomgeving waarin onderling wantrouwen overheerst, ethisch gedrag niet bevorderen (Cooke, 1991). Het is daarom van belang dat organisaties onder hun medewerkers draagvlak creëren voor het te voeren integriteitbeleid en de in dit kader voorgestane controlemaatregelen. Het gaat daarbij om vragen als: Steunen medewerkers de getroffen controlemaatregelen, erkennen zij het belang ervan en zijn zij gemotiveerd zich eraan te houden?

V. Zichtbaarheid

Wanneer medewerkers geen zicht hebben op de effecten van hun gedrag kunnen zij ook moeilijk voor hun gedrag verantwoordelijk worden gehouden. Zonder transparantie ontbreekt de mogelijkheid tot bijsturen en corrigeren. Het management dient eveneens zicht te hebben op het gedrag van medewerkers teneinde vanuit hun functie tijdig acties te kunnen nemen. Derhalve betreft de vijfde dimensie de zichtbaarheid of transparantie van de organisatie. In organisaties met een hoge mate van transparantie zijn management en medewerkers in staat om het gedrag van elkaar te corrigeren. Indien er sprake is van een lage transparantie wordt de kans op niet-integer gedrag vergroot (Comer, 1985; Davies, 2000). Veel wetenschappelijk onderzoek benadrukt het belang van transparantie niet alleen vanwege het zichtbaar worden van overtredingen, maar ook dat het 'zijn schaduw vooruit werpt'. Transparantie voorkomt overtredingen omdat het als afschrikmiddel fungeert; overtreders in spe zullen meer terughoudend zijn indien de pakkans toeneemt (Hollinger en Clark, 1982; McCabe et al., 1996). Bovendien maakt transparantie het mogelijk dat er wordt geleerd van (bijna) overtredingen (Nielsen, 1993) en de organisatie op het gebied van controlemaatregelen zelflerend en zelfregulerend wordt.

VI. Bespreekbaarheid

Een andere belangrijke morele eis aan de organisatie is de mate waarin vraagstukken op het gebied van fraude en corruptie bespreekbaar zijn. Regels spreken vaak niet voor zichzelf maar hebben interpretaties nodig van de gebruikers. Door hierover onderling te spreken, worden gebruikers geholpen in een juiste en eenduidige interpretatie. Daar waar regels ontbreken of conflicteren, is het eveneens waardevol dat managers en medewerkers dit aan de orde kunnen stellen en hiervoor elkaars advies inwinnen. Een organisatie met een lage bespreekbaarheid wordt dikwijls ook gekenmerkt doordat kritiek niet wordt geaccepteerd of gestimuleerd. Er is dan sprake van 'negative information blockage' (Bishop, 1991), een cultuur van 'killing the messenger' (Kirrane, 1990), 'screening of bad news' (Bovens, 1998) en 'paying lip service' (Cooke, 1991).

VII. Sanctioneerbaarheid

Een laatste algemene dimensie van het integriteitklimaat van een organisatie betreft de bereidheid van organisaties om integer gedrag te belonen en niet-integer gedrag te bestraffen. Sancties zijn belangrijke stimuli voor het gedrag van managers en medewerkers en daarom eveneens een belangrijke bron van normativiteit (Falkenberg en Herrenans, 1995). Het beloningssysteem communiceert wat op prijs wordt gesteld en wat wordt verwacht. Medewerkers zullen zich eerder onthouden van frauduleus gedrag indien ze verwachten dat dit wordt gestraft en de strafmaat opweegt tegen de vruchten van de fraude. Wanneer frauderende personeelsleden niet worden gestraft, wordt daarmee impliciet aangegeven dat fraude acceptabel is. Wanneer frauderende medewerkers daarvoor zelfs worden beloond – door bijvoorbeeld een grotere bonus of promotie – dan wordt zelfs aangegeven dat frauduleus gedrag op prijs wordt gesteld. Straffen zijn in dit kader niet alleen voor de overtreder, maar ook voor de omstanders als bekrachtiging van de norm en het beleid (Treviño, 1992). Daarom is de sanctioneerbaarheid van de organisatie belangrijk in het kader van de weerbaarheid van de organisatie tegen administratieve fraude.

4 Operationalisering

Als het integriteitklimaat van belang is voor het beoordelen van de weerbaarheid van een organisatie tegen financiële fraude en als het integriteitklimaat te duiden is in uiteenlopende dimensies, dan rijst vervolgens de vraag hoe het integriteitklimaat te meten en op welke wijze dit de controle van de jaarrekening

en de controle van ICFR kan beïnvloeden. In deze paragraaf beschrijven wij achtereenvolgens de enquête als methode om het integriteitklimaat te meten, het gebruik van de enquête in de controle van de jaarrekening en de controle van ICFR en de wijze waarop de resultaten van de enquête kunnen worden geïnterpreteerd.

4.1 De enquête als methode om het integriteitklimaat te meten

Sommige organisaties die het integriteitklimaat opnemen in hun verantwoording- en controleprogramma's laten het management zelf hierover een oordeel geven. Het management geeft dan op basis van de eigen ervaringen de scores aan op uiteenlopende dimensies van het integriteitklimaat; vindt het management dat zij voldoende goed voorbeeldgedrag geven, dat medewerkers zich bewust zijn van hun taken en verantwoordelijkheden en dat er voldoende zicht is op mogelijke overtredingen binnen het onderdeel? Uit onderzoek onder de Amerikaanse beroepsbevolking blijkt echter dat het bestuur en management dikwijls positievere interpretaties hebben van het integriteitklimaat dan de rest van het personeel (Kaptein en Avelino, 2005). Juist omdat het klimaat bestaat uit de percepties en ervaringen van medewerkers, dienen medewerkers bij het beoordelen van het integriteitklimaat van de organisatie betrokken te worden.

Een manier om het integriteitklimaat in kaart te brengen is door middel van het houden van interviews. Het voordeel van interviews is dat er flexibiliteit is om in te spelen op de positie van de geïnterviewde en de antwoorden die worden gegeven. Interviews zijn ook zeer bruikbaar om een goed kwalitatief beeld van de organisatie te verkrijgen en zijn ook efficiënt bij kleine organisaties. Een van de nadelen van het verrichten van interviews is dat vanwege de kwalitatieve aard ervan de resultaten zich moeilijk laten aggregeren tot op het niveau van het onderdeel of de onderneming als geheel waardoor ook de resultaten moeilijker vergelijkbaar worden tussen onderdelen, in de tijd en met soortgelijke ondernemingen. Vooral voor grote organisaties is het daarom te overwegen om bij het meten van het integriteitklimaat een enquête onder een selectie van het personeel uit te zetten. Een enquête is niet alleen een efficiënt middel, het kan ook absolute anonimiteit garanderen en geavanceerde statistische analyses mogelijk maken. Een enquête is bovendien gemakkelijker te beoordelen op de validiteit doordat het proces ervan beter is gedocumenteerd. Groot risico van een enquête is de kans op sociaalwenselijke

antwoorden (Morrel-Samuels, 2002). Dit risico is te ondervangen door respondenten volstreekte anonimiteit te bieden, een goede vragenlijst te gebruiken en de meting constructief te communiceren.

Een dergelijke enquête kan jaarlijks onder een deel van het personeel worden uitgezet. De inhoud van de enquête kan de hierboven uiteengezette zeven dimensies bevatten aangevuld met specifieke vragen over de controlemaatregelen van de organisatie. Iedere dimensie is immers te vertalen in een set van vragen. Bijvoorbeeld bij 'helderheid' kan worden gevraagd of medewerkers willen aangeven in hoeverre zij bekend zijn met de inhoud van een daaropvolgende opsomming van regels en procedures. Bij bijvoorbeeld 'bespreekbaarheid' kan worden gevraagd in hoeverre medewerkers zowel onderling als met hun eigen leidinggevende integriteitvraagstukken kunnen bespreken. De resultaten van een dergelijke meting kunnen door de bedrijfsonderdelen worden meegenomen in hun planning- en controlecyclus en in hun verantwoording aan de directie. Immers de resultaten laten zien wat de weerbare en kwetsbare aspecten van het integriteitklimaat zijn. Door te laten zien wat het bedrijfsonderdeel doet om de resultaten te verbeteren, kan de directie bepalen in hoeverre dit voldoende en toereikend is.

4.2 Het gebruik van de enquête in de controle van de jaarrekening en de controle van ICFR

De accountant kan bij de controle van de jaarrekening of de controle van ICFR gebruikmaken van de uitkomsten van de enquête. Het geeft hem informatie over de effectiviteit van de interne beheersing, met name ten aanzien van de beheersingsomgeving en de controlemaatregelen. Het geeft hem bijvoorbeeld inzicht in de 'tone at the top', de bedrijfscultuur, de naleving van procedures en maatregelen en de bekendheid met de gedragscode. Bij de controle van ICFR kan hij de uitkomsten van de enquête gebruiken om de effectieve werking van elementen van de beheersingsomgeving en de effectieve werking van controlemaatregelen aan te tonen. De uitkomsten van de enquête zullen de accountant bij de controle van de jaarrekening vooral ondersteunen bij het inschatten van de risico's en bij het bepalen van de controleaanpak.

Gegeven het belang van de resultaten voor het oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing gekoppeld aan het risico op bedoelde dan wel onbedoelde fouten in het gehele proces van enquêteren en analyseren, is het wenselijk dat accountants dit proces eva-

lueren. De accountant kan hierbij letten op onder andere de volgende aspecten:

- Zijn de relevante controlemaatregelen en potentiële fraude- en integriteitsrisico's vertaald in de juiste vragen? Met andere woorden: wat is de kwaliteit van de enquête?
- Is de enquête op een goede wijze uitgezet (steekproef, communicatie), is de respons voldoende of zou medewerking van de non-respondenten de resultaten significant veranderen?
- Is de verwerking van de enquête foutloos?
- En: zijn de analyses, interpretaties en conclusies van het management ten aanzien van de bevindingen juist?

In dit verband zouden accountants gebruik kunnen maken van een deelwaarneming van enkele interviews om resultaten te checken en overall resultaten in te kleuren. Opgemerkt wordt dat de accountant bij een controle van de jaarrekening hierin minder ver hoeft te gaan dan bij een controle van ICFR. Bovendien kan daar waar de resultaten opvallend laag of juist hoog zijn, er aanleiding zijn gericht te kijken wat de verklaring daarvoor is en wat het belang hiervan is.

4.3 Het interpreteren van de uitkomsten van de resultaten van de enquête

De vraag die vervolgens rijst is welke normen en standaarden er gelden voor de resultaten. Wat moeten het management en de accountant concluderen als blijkt dat bijvoorbeeld veertig procent van de ondervraagde medewerkers vindt dat het management op het gebied van integriteit het slechte voorbeeld geeft, als een kwart van de mensen aangeeft geregeld onder druk te staan om interne controlemaatregelen te overtreden en vijf procent vindt dat zij conflicterende werkzaamheden vervult? Er ontbreekt een eenduidige standaard om te bepalen of de resultaten al dan niet voldoende zijn. Een volledige realisatie van de dimensies van het integriteitklimaat is – zo laten allerlei onderzoeksgegevens zien – een utopie (Kaptein en Avelino, 2005). Het zal daarom steeds afhangen van het professionele, situatiegebonden oordeel van het management en de accountant in hoeverre de resultaten van invloed zijn op de kwaliteit van de financiële huishouding en de getrouwheid van de financiële verslaggeving. Tegelijkertijd is het wenselijk dat organisaties hun normen en streefcijfers op dit vlak voor vooraf gedefinieerde periodes ontwikkelen en dat zij door middel van periodieke metingen ook hun eigen referentiekaders bouwen waarlangs ontwikkelingen zijn te interpreteren. Zo kon Schiphol Airport op basis van twee metingen con-

cluderen dat in een periode dat haar gedragscode uitvoerig was gecommuniceerd de bespreekbaarheid met 21% was toegenomen, de helderheid met 19% en het voorbeeldgedrag met 17%. Op basis van een dergelijke periodieke cyclus kan op dit gebied een 'in control statement' worden afgegeven: de organisatie laat immers zien gericht te werken aan verbetering van de eigen integriteit.

Voor externe accountants kan het wenselijk zijn dat zij ook beschikken over data waarlangs het integriteitklimaat van een organisatie is te beoordelen in vergelijking met soortgelijke organisaties. Zo beschikt KPMG Integrity & Investigation Services in dit verband over een benchmark gebaseerd op een onderzoek onder de Nederlandse en Amerikaanse beroepsbevolking aangevuld met ruim zestig organisaties die met behulp van de zogenaamde Integriteitthermometer zijn gemeten langs de zeven dimensies van het integriteitklimaat. Bij sommige van deze organisaties vormt een dergelijke meting reeds onderdeel van de (twee)jaarlijkse controle en een onderdeel van de externe financiële rapportage. Door extern te rapporteren over het integriteitklimaat worden lezers geïnformeerd over de weerbaarheid van de organisatie voor integriteitschendingen.

Voor accountants vraagt het opnemen van het integriteitklimaat als element in de controle van de jaarrekening of controle van ICFR ook vaardigheden om de validiteit van de resultaten en de kwaliteit van de interpretaties goed te kunnen beoordelen. Hoe kan ik als accountant zien of het management van een bedrijfsonderdeel leiderschap tentoonspreidt dat de interne controlemaatregelen ondersteunt en bekrachtigt? Hoe kan ik zien of de druk op medewerkers dermate hoog is dat er een aanzienlijke kans is op materiële fraude? En hoe kan ik uit de beschikbare resultaten aflezen in hoeverre een specifiek onderdeel en de onderneming als geheel voldoende zelfregulerend zijn? Door de resultaten van een dergelijke integriteitenquête goed te kunnen begrijpen, kan de accountant bij de controle van de jaarrekening in zijn andere werkzaamheden gericht te werk gaan. Wanneer bij bepaalde functies, processen of afdelingen het integriteitklimaat goed is, met andere woorden wanneer er een groot zelfsturend en zelfcorrigerend vermogen is, dan zijn aanvullende controles minder geboden dan wanneer het integriteitklimaat laag scoort. Bij een controle van ICFR kan de accountant de resultaten van de enquête gebruiken om de effectieve werking van elementen van de beheersingsomgeving en de controlemaatregelen vast te stellen.

5 Conclusie

In dit artikel is getracht het belang aannemelijk te maken om het integriteitklimaat als auditobject op te nemen in de controle van de jaarrekening en de controle van ICFR. Indien een organisatie hiertoe besluit, is het vervolgens zaak de bestuurlijke informatievoorziening hierop aan te passen. Uitgangspunt daarbij vormt de keuze van het management met betrekking tot die aspecten van het integriteitklimaat waarover zij verantwoording wil (laten) afleggen. De in dit artikel geschetste zeven dimensies kunnen daarbij worden gehanteerd. Het management zal voor die aspecten normen en streefcijfers moeten aanleggen die kunnen worden gecontroleerd. Deze streefcijfers en normen kunnen dan worden gemonitord en als meetpunten dienen voor de effectiviteit van de genomen controlemaatregelen, de inrichting van de gehele organisatie en uiteindelijk van het management. Uiteindelijk leidt dit verantwoordingsproces tot een groter inzicht in de weerbaarheid en kwetsbaarheid van organisaties en haar onderdelen voor financiële malversaties. Accountants zouden dit proces kunnen agenderen en versnellen door het belang van het integriteitklimaat als element van de controle duidelijk te maken en ook de eisen te verhelderen die zij vanuit haar professie stelt aan rapportages over het integriteitklimaat van het management. ■

Literatuur

- Bird, F. en J. Waters, (1989), The moral muteness of managers, in: *California Management Review*, vol. 32, no. 1, pp. 73-88.
- Bishop, J. D., (1991), The moral responsibility of corporate executives for disasters, in: *Journal of Business Ethics*, vol. 10, no. 5, pp. 377-383.
- Blanchard, K. en N.V. Peale, (1988), *The Power of Ethical Management: Why the Ethical Way is the Profitable Way in Your Life and in Your Business*, Morrow, New York.
- Bologna, G.J., R.J. Lindquist en J.T. Wells, (1993), *The Accountant's Handbook of Fraud and Commercial Crime*, John Wiley and Sons, New York.
- Bovens, M., (1998), *The Quest for Responsibility: Accountability and Citizenship in Complex Organizations*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Boye, M.W. en J.W. Jones, (1997), Organizational Culture and Employee Productivity, in: R.A. Giacalone en J. Greenberg, *Antisocial Behavior in Organizations*, Sage, Thousand Oaks, pp. 172-184.
- Brody, K. en S. Dunstan, (2003), *The Great Telecoms Swindle: How the Collapse of WorldCom Finally Exposed the Technology Myth*, Capstone, Oxford.
- Carmichael, S., (1992), Countering employee crime, in: *Business Ethics: A European Review*, vol. 1, no. 2, pp. 180-184.
- Comer, M.J., (1985), *Corporate Fraud*, McGraw-Hill, London.
- Cooke, R.A., (1991), Danger signs of unethical behavior: How to determine if your firm is at ethical risk, in: *Journal of Business Ethics*, vol. 10, no. 4, pp. 249-253.

- Cressey, D.R., (1953), *Other People's Money: A Study of the Social Psychology of Embezzlement*, Free Press, New York.
- Davies, D., (2000), *Fraud Watch*, Bottom-line Business Guides, ABG Professional Information, London.
- Diekman, P., (2005a), Meer focus op fraude, in: *De Accountant*, jg. 111, no. 8, april, pp.14-18.
- Diekman, P., (2005b), Rapporteren over interne controle. Sarbanes Oxley, section 404 en de rol van de interne accountant, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 79, no. 10, in druk.
- Donaldson, T. en T.W. Dunfee, (1999), *Ties that Bind: A Social Contracts Approach to Business Ethics*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- Falkenberg, L. en I. Herrenans, (1995), Ethical behaviors in organizations directed by the formal or informal systems, in: *Journal of Business Ethics*, vol. 14, no. 2, pp. 133-143.
- Fox, L., (2003), *Enron: The Rise and Fall*, Wiley, New York.
- Fuller, L., (1964), *The Morality of Law*, Yale University Press, New Haven.
- Greenberg, J., (1997), The STEAL Motive: Managing the Social Determinants of Employee Theft, in: R.A. Giacalone en J. Greenberg, *Antisocial Behavior in Organizations*, Sage, Thousand Oaks, pp. 85-108.
- Hart, H.L.A., (1972), *The Concept of Law*, Oxford University Press, Oxford.
- Hollinger, R.C., (1986), Acts against the workplace: Social bonding and employee deviance, in: *Deviant Behavior*, vol. 7, no. 1, pp. 53-75.
- Hollinger, R.C. en J.P. Clark, (1982), Formal and informal social controls of employee deviance, in: *Sociological Quarterly*, vol. 23, pp. 333-343.
- Kapteijn, M., (1998), *Ethics Management: Auditing and Developing the Ethical Content of Organizations*, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht.
- Kapteijn, M. en S. Avelino, (2005), Measuring corporate integrity: A survey-based approach., in: *Corporate Governance*, vol. 5, no. 1, pp. 45-54.
- Kirrane, D.E., (1990), Managing values: A systematic approach to business ethics, in: *Training & Development Journal*, vol. 44, no. 11, pp. 53-60.
- McCabe, D.L., L.K. Trevino en K.D. Butterfield, (1996), The influence of collegiate and corporate codes of conduct on ethics-related behavior in the workplace, in: *Business Ethics Quarterly*, vol. 6, no. 4, pp. 461-476.
- Morrel-Samuels, P., (2002), Getting the truth into workplace surveys, in: *Harvard Business Review*, vol. 80, no. 2, pp. 111-118.
- Nielsen, R.P., (1993), Varieties of postmodernism as monuments in ethics action learning, in: *Business Ethics Quarterly*, vol. 3, no. 3, pp. 251-270.
- Schein, E., (1985), *Organizational Culture and Leadership*, Jossey-Bass, San Francisco.
- Skarlicki, D.P., R. Folger en P. Tesluk, (1999), Personality as a moderator in the relationship between fairness and retaliation, in: *Academy of Management Journal*, vol. 42, no. 1, pp. 100-108.
- Solomon, R.C., (2004), Aristotle, ethics and business organizations, in: *Organization Studies*, vol. 25, no. 6, pp. 1021-1043.
- Toffler, B., (2003), *Final Accounting: Ambition, Greed and the Fall of Arthur Andersen*, Broadway Books, New York.
- Treviño, L.K., (1992), The social effects of punishments in organizations: A justice perspective, in: *Academy of Management Review*, vol. 17, no. 4, pp. 647-668.
- Treviño, L.K. en K.A. Nelson, (1995), *Managing Business Ethics: Straight Talk About How to Do it Right*, John Wiley and Sons, New York.
- Treviño, L.K. en G.R. Weaver, (2003), *Managing Ethics in Business Organizations: Social Scientific Perspectives*, Stanford University Press, Stanford.
- Tyler, T.R., en S.L. Blader, (2005), Can business effectively regulate employee conduct? The antecedents of rule following in work settings, in: *Academy of Management Journal*, in druk.
- Victor, B. en J.B. Cullen, (1987), A theory and measure of ethical climate in organizations, in: *Research in Corporate Social Performance and Policy*, vol. 9, pp. 51-71.

Noten

- 1 Belangrijke regelgeving in dit verband is van de Amerikaanse Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), namelijk de Auditing Standard Nummer 2, 'An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements' uit 2004; de door de American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) in 2002 uitgevaardigde 'Statement on Auditing Standards 99', namelijk de 'Consideration of Fraud in Financial Statement Audit', en de daaraan gerelateerde leidraad 'Management Antifraud Programs and Controls: Guidance to Prevent, Deter and Detect Fraud'; de sinds 15 december 2004 internationaal van kracht zijnde International Standards on Auditing, 'The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements'; en de binnen Nederland geldende Corporate Governancecode van de Commissie Tabaksblad voor beursondernemingen.
- 2 COSO staat voor Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Het voor het eerst in 1992 gepubliceerde interne-controleraamwerk maakt een onderscheid in vijf dimensies, namelijk *Control Environment*, *Risk Assessment*, *Control Activities*, *Information & Communication* en *Monitoring*.