

# Soft controls bij de rijksoverheid

## De oorzaken van rechtmatigheidsfouten onderzocht

Hein-Jan Vink en Muel Kaptein

**SAMENVATTING** Sinds de boekhoudschandalen begin deze eeuw is de aandacht voor het falen of ontbreken van soft controls als oorzaak van onjuistheden in de financiële verantwoording toegenomen. Tegelijkertijd is er nog weinig bekend over wat soft controls zijn, hoe zij zich manifesteren binnen organisaties en op welke wijze zij te operationaliseren en te meten zijn. Dit artikel verkent het belang van soft controls in relatie tot de meer traditionele hard controls. Voor dertig geconstateerde rechtmatigheidsfouten in de jaarverslagen 2006 van de rijksoverheid zijn betrokken auditors geïnterviewd. Bij geen van de fouten is de oorzaak gelegen in het falen van louter hard controls, terwijl bij 17% van de fouten het louter ontbreken van soft controls de oorzaak is. In 80% van de fouten is echter de oorzaak gelegen in het falen van zowel soft als hard controls. Soft controls blijken vooral belangrijk te zijn bij het tegengaan van oneigenlijke druk van de politiek en de ambtelijke leiding.

Drs. Hein-Jan Vink RA is als projectleider werkzaam bij de Algemene Rekenkamer. Daarnaast is hij promovendus aan de Rotterdam School of Management van de Erasmus Universiteit, op het gebied van soft controls.

Prof. Dr. Muel Kaptein is hoogleraar Bedrijfskunde, in het bijzonder op het gebied van Bedrijfsethiek en Integriteitmanagement, aan de Rotterdam School of Management van de Erasmus Universiteit. Hij is daarnaast als organisatieadviseur en auditor op het gebied van hard- en soft-controls werkzaam bij KPMG Forensic & Integrity.

**RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK** De resultaten van dit onderzoek zijn relevant voor auditors die rechtmatigheidsfouten opsporen, controllers die deze fouten proberen te voorkomen en lijnmanagers die verantwoording moeten afleggen over de werking van de interne beheersingsmaatregelen.

### 1 Inleiding

In 2007 kwam de minister van ontwikkelings-samenwerking Bert Koenders onder vuur te liggen over de onderhandse gunning van de organisatie van het evenement Schokland. De opdracht betrof circa € 750.000,-, terwijl voor overheidsopdrachten groter dan € 137.000,- openbare aanbesteding verplicht is. Auditors van de (rijks)overheid spreken dan van een onrechtmatigheid. De onderhandse gunning van Koenders is geen uitzondering. Alleen al over 2006 is er 677 miljoen euro aan onrechtmatigheden en onzekerheden aangetroffen in de jaarrekeningen van het rijk (Algemene Rekenkamer, 2007).

Traditioneel wordt de oorzaak van dergelijke fouten in verband gebracht met het falen van interne beheersmaatregelen (Hylas en Ashton, 1982; Leitch en Chen, 2003; Loebecke, Eining en Willingham, 1989). Door het ontbreken van procedures, functiescheiding, registratie en controle ontstaat de kans op onrechtmatigheid. Sinds de boekhoudschandalen van begin deze eeuw is de aandacht toegenomen voor de 'zachte kant' van organisaties als verklarende factor voor onrechtmatig gedrag binnen organisaties. Een recent artikel van Mouthaan (2007) laat aan de hand van uiteenlopende empirische onderzoeken zien dat de oorzaak van de boekhoudschandalen niet louter 'een slechte formele corporate governance' was, maar juist ook de meer informele corporate governance. Tegelijkertijd constateert Mouthaan dat er momen-

teel onvoldoende inzicht is in de criteria waaraan de informele organisatie dient te voldoen. Daaronder vallen ook de interne informele of zachte beheersmaatregelen.

In dit artikel wordt nagegaan wat mogelijke criteria zijn voor deze informele of zachte beheersmaatregelen. We zullen deze beheersmaatregelen definiëren als soft controls ter onderscheiding van de traditionele, formele hard controls. Vervolgens zullen we, aan de hand van empirisch onderzoek, nagaan wat het belang van soft controls is in relatie tot hard controls. Hiervoor zijn dertig rechtmatigheidsfouten uit de jaarverslagen 2006 van de rijksoverheid onderzocht op de mate waarin hard controls en/of soft controls als oorzaak zijn aan te merken. Ondanks de beperkingen van de onderzoeksmethodologie, werpt dit onderzoek licht op het belang van soft controls. Eveneens werpt dit onderzoek licht op de dynamische relatie tussen hard en soft controls. Het gehanteerde model is zowel relevant voor auditors die fouten willen opsporen, voor controllers die fouten willen voorkomen als voor lijnmanagers die verantwoording dienen af te leggen over de werking van de interne beheersingsmaatregelen.

## 2 Een definitie van soft controls

Controls zijn beheersmaatregelen met het oog op het beïnvloeden van gedrag (Anthony, 1965). Er is in dit verband een onderscheid te maken in hard controls en soft controls. Roth (1997) heeft, voorzover kan worden nagegaan, het onderscheid tussen soft en hard controls geïntroduceerd. Soft controls zijn volgens Roth ontastbaar. Hard controls zijn daarentegen voor hem tastbaar. De Heus en Stremmelaar (2000) maken eveneens een onderscheid tussen hard en soft controls. Hard en soft controls verschillen naar de invloed die zij hebben. Volgens hen gaan soft controls dieper en beïnvloeden zij de overtuiging of zelfs de persoonlijkheid van mensen, terwijl hard controls meer zijn gericht op het gedrag en de vaardigheden. Van den Nieuwelaar (2007) baseert zijn definitie ook op de invloed van de maatregel. Kenmerkend voor soft controls is volgens hem dat zij invloed uitoefenen op het individuele of collectieve bewustzijn van management en medewerkers. Leijtens (2001) rekent de opzet en het bestaan van maatregelen, het zogenaamde technische systeem van organisaties (het dode deel, het organisatieontwerp), tot de hard controls. Het zogenaamde sociale systeem (de menselijke factor, het levende deel van de organisatie) rekent hij tot de soft controls.

Het typerende van soft controls is ons inziens niet gelegen in de soort invloed die de beheersmaatregel heeft, maar in de aard van de maatregel. In beginsel kan iedere maatregel invloed uitoefenen op het bewustzijn, de overtuiging of de persoonlijkheid van betrokkenen. Daarnaast is een dergelijke definitie ook onwerkbaar omdat het aannemelijk is dat beheersmaatregelen een verschillende uitwerking hebben op verschillende personen. Het onderscheid tussen hard en soft controls kan volgens ons evenmin worden gemaakt op de karakteristiek technisch versus sociaal systeem. Het uitvoeren van formeel vastgestelde beheersmaatregelen door medewerkers, de werking van hard controls, zou in dat geval worden gerekend tot de soft controls. Hard controls beperken zich derhalve niet tot hetgeen op papier staat. Evenmin zijn soft controls per definitie ontastbaar. De betrokkenheid van de leiding kan door middel van informele schriftelijke uitingen, zoals via krabbels in de kantlijn van documenten, tastbaar worden gemaakt.

Onderscheidend is ons inziens dat soft controls informele beheersmaatregelen zijn, terwijl hard controls formele maatregelen zijn. Een expliciete gedragscode is een hard control, omdat het een formeel document betreft. De impliciete gedragscode, de gedragsnormen die volgens betrokkenen echt gelden, is dan echter een soft control. Soft controls zijn de gedeelde percepties en ervaringen inzake de cultuur en het klimaat binnen de organisatie. Hard controls zijn de expliciet vastgestelde en vastgelegde maatregelen binnen de organisatie, inclusief de uitvoering daarvan. Kortom, soft controls definiëren wij als de informele beheersmaatregelen binnen een organisatie die van invloed zijn op het gedrag van betrokkenen.<sup>1</sup>

## 3 Een model voor soft controls

Voor het bepalen van de mate van aanwezigheid van soft controls kan gebruik worden gemaakt van het door Kaptein ontwikkelde organisatiekwaliteitenmodel. Kaptein (1998) heeft destijds 150 praktijkcases van onethisch gedrag geanalyseerd op de factoren binnen de organisatie die dergelijk gedrag mogelijk maakten (zie ook Kaptein, Rozekrans en De Groot, 2005). Het model is vervolgens uitvoerig getest (Kaptein, 2008). Het model is een uitbreiding van de eerder door Cressey (1953) ontwikkelde fraudedriehoek van druk, rationalisatie en mogelijkheid. De zeven factoren die als soft controls zijn te beschouwen, luiden – toegepast op (on)rechtmatig handelen - als volgt:

- 1 *Helderheid*. Is voor bestuurders en medewerkers voldoende duidelijk wanneer er sprake is van (on)rechtmatig handelen? Een handboek met de regels en richtlijnen is een belangrijk instrument om helderheid te verschaffen (hard control), maar het gaat erom of bestuurders en medewerkers voldoende helderheid ervaren over wat rechtmatig en onrechtmatig handelen in hun praktijk is. Een handboek dat niet wordt gebruikt of multi-interpretabele informatie bevat verschaft uiteindelijk niet de benodigde helderheid. Tegelijkertijd kan een handboek afwezig zijn, terwijl het voor betrokkenen toch duidelijk is wat er van hen wordt verwacht.
- 2 *Voorbeeldgedrag*. Geven de rolmodellen in de organisatie het goede voorbeeld met betrekking tot (on)rechtmatig gedrag? Als de organisatie wel duidelijk heeft gemaakt welk gedrag wordt verwacht, maar als de leiding als rolmodel voor medewerkers gedrag vertoont dat daar haaks op staat, dan worden er inconsistente gedragsnormen gecommuniceerd. Rolmodellen zijn immers een belangrijke bron van gewenst en ongewenst gedrag.
- 3 *Uitvoerbaarheid*. Ervaren bestuurders en medewerkers voldoende ruimte om rechtmatig te handelen? Bestuurders en medewerkers moeten door de organisatie in staat worden gesteld om in overeenstemming met de gestelde gedragsnormen te kunnen handelen: beschikken zij bijvoorbeeld over voldoende tijd, middelen en kennis? Zonder ruimte tot verantwoord gedrag, kunnen zij ook niet verantwoordelijk worden gehouden.
- 4 *Betrokkenheid*. Zijn bestuurders en medewerkers voldoende gemotiveerd om rechtmatig te handelen? De mate waarin bestuurders en medewerkers zich verbonden voelen met het vigerende beleid is van invloed op hun gedrag. Betrokkenheid vergroot naleving, betrokkenloosheid vergroot non-compliant gedrag.
- 5 *Transparantie*. Hebben bestuurders en medewerkers voldoende zicht op elkaars onrechtmatig gedrag indien dit zich voordoet? Gepercipieerde transparantie werpt haar spreekwoordelijke schaduw vooruit. De ervaren detectiekans is van invloed op (on)rechtmatig gedrag.
- 6 *Bespreekbaarheid*. Zijn dilemma's voor bestuurders en medewerkers voldoende bespreekbaar en zijn betrokkenen ook aanspreekbaar op hun gedrag? Juist omdat er zich binnen een organisatie grijze gebieden voordoen, dienen bestuurders en medewerkers dilemma's te kunnen bespreken. Eveneens is het wenselijk dat personen op vermeend onrechtmatig gedrag worden aangesproken.
- 7 *Handhaving*. Worden overtreders bestraft, mensen

gewaardeerd op gewenst gedrag en wordt er geleerd van fouten en overtredingen? De organisatie moet bereid zijn om onrechtmatig handelen te bestraffen. Sancties beïnvloeden het gedrag en zorgen ook voor de bevestiging van de norm. Eveneens is het van belang dat de organisatie leert, zodat de kans op herhaling van onrechtmatig gedrag vermindert.

## 4 Onderzoeksanpak

In onderhavig onderzoek is gekeken naar de rechtmatigheidsfouten zoals die zich binnen de rijksoverheid hebben voorgedaan. Aansluiting is gezocht bij een gangbare onderzoeksanpak zoals deze vanaf omstreeks 1980 wordt verricht in met name de Verenigde Staten. In deze onderzoeken, zoals van Hylas en Ashton (1982) en Kinney en Martin (1994), worden de karakteristieken van geconstateerde fouten vastgesteld door enquêtes af te nemen onder accountants die betrokken waren bij het opsporen en vaststellen van verslaggevingsfouten. Voor dit onderzoek zijn de auditors bevestigd die rechtmatigheidsfouten hebben geconstateerd tijdens hun controle van de jaarverslagen 2006 van de rijksoverheid.<sup>2</sup> Er is sprake van een rechtmatigheidsfout als een uitgave niet in overeenstemming is met de begrotingswetten of andere wettelijke regelingen. Het oordeel 'onzeker' wordt gegeven wanneer de Algemene Rekenkamer niet kan vaststellen of de uitgave rechtmatig is. Als in dit artikel over 'fouten' wordt gesproken, worden, tenzij anders aangegeven, zowel rechtmatigheidsfouten als onzekerheden bedoeld.

Alle beleids- en niet-beleidsartikelen waarvan in verslagjaar 2006 belangrijke, volgens de definitie van de Algemene Rekenkamer, fouten zijn aangetroffen zijn in dit onderzoek betrokken. De Algemene Rekenkamer spreekt van belangrijke fouten als de artikeltolerantie is overschreden. Deze fouten worden gerapporteerd aan de Tweede Kamer. Op het niveau van de artikelen onderscheidt de Algemene Rekenkamer drie kwantitatieve tolerantiegrenzen, te weten:

- bij artikelen met een realisatiebedrag kleiner dan 50 miljoen euro mag de som van de fouten en onzekerheden niet groter zijn dan 10% van het artikelbedrag;
- bij artikelen met een realisatiebedrag van 50 miljoen euro tot 500 miljoen euro mag de som van de fouten en onzekerheden niet groter zijn dan 5 miljoen euro; en
- bij artikelen met een realisatiebedrag van 500 miljoen euro of meer mag de som van fouten en onzekerheden niet groter zijn dan 1% van het artikelbedrag.

Er zijn dertig casussen (vijftien onzekerheden en vijftien onrechtmatigheden) geïdentificeerd die door de geïnterviewden representatief worden geacht voor de geconstateerde belangrijke fouten. De door ons ontwikkelde en vooraf geteste vragenlijst bestaat uit zowel open als gesloten vragen. De open vragen betreffen onder andere de identificatie (beleidsartikel en financiële omvang) en de omschrijving van de fout. De gesloten vragen gaan over de aard van de fout (onzekerheid of fout, beleidsartikel of niet, systematisch of incidenteel, wel of geen handelen, soort uitgave en mogelijke negatieve financiële gevolgen), externe risicofactoren (druk, ingewikkelde regelgeving en verandering) en de niet goed functionerende beheersmaatregelen (hard en soft) die een mogelijke rol hebben gespeeld bij het ontstaan van de fout. Alle vragen hebben betrekking op één specifieke fout of groep van fouten. Per casus is steeds mondeling de vragenlijst met de desbetreffende auditor afgenomen. In totaal zijn er twintig interviews afgenomen.

De dertig casussen vertegenwoordigen een bedrag van 322 miljoen euro aan fouten. Dit is 64% van het totaal aan belangrijke fouten en 47% van alle fouten in verslagjaar 2006. Omdat alle artikelen waar belangrijke fouten zijn aangetroffen in het onderzoek zijn betrokken, de casussen willekeurig zijn geselecteerd én in totaal bijna tweederde van het totaal is onderzocht, kunnen de uitkomsten van het onderzoek in alle redelijkheid representatief worden geacht voor alle belangrijke fouten in verslagjaar 2006. Het onderzoek is verricht nadat de oordelen van de Algemene Rekenkamer zijn gerapporteerd aan de Tweede Kamer. Dit is gedaan om de geïnterviewden de zekerheid te bieden dat hun antwoorden voor dit onderzoek niet van invloed zouden zijn op de oordelen van de Algemene Rekenkamer. Ook is toegezegd dat de antwoorden anoniem zouden worden verwerkt en gerapporteerd.

## 5 Bevindingen

De bevindingen worden hier als volgt gepresenteerd. In paragraaf 5.1 wordt de oorzaak van rechtmatigheidsfouten in verband gebracht met het falen van respectievelijk hard en soft controls. In paragraaf 5.2 wordt de onderlinge relatie tussen soft en hard controls behandeld en in paragraaf 5.3 wordt tenslotte aandacht besteed aan de relatie tussen uiteenlopende risico's en de noodzakelijk geachte beheersmaatregelen.

**Tabel 1** Falende hard controls als oorzaak van fouten

	Soort hard control	Percentage
1	Verbijzonderde interne controle	76%
2	Risicobeheersing	72%
3	Primaire registratie	52%
4	Procedurebeschrijving	48%
5	Controletechnische functiescheiding	40%

### 5.1 Belang van hard en soft controls

#### 5.1.1 Hard controls

Tabel 1 geeft voor de dertig rechtmatigheidsfouten aan in hoeverre één of meer hard controls als oorzaak worden beschouwd door de betrokken auditors. De hard controls zijn ontleend aan het COSO Report (1994), maar wel specifiek gemaakt voor de Nederlandse (rijks)overheid.

In 76% van de casussen wordt ontoereikende verbijzonderde interne controle als oorzaak van de fout genoemd. Enerzijds is deze score opvallend omdat interne controle is gedefinieerd als verbijzonderde controle (buiten het primaire proces en ex post). De oorzaak van de fout ligt naar alle waarschijnlijkheid in het primaire proces. Anderzijds is de score begrijpelijk, omdat het tijdig ontdekken van de fout het management in staat had gesteld om de fout te herstellen. Wellicht dat de achtergrond van de geïnterviewden, auditors die gericht zijn op het ontdekken van fouten, ook een rol speelt bij deze bevinding.

Risicobeheersing en verbijzonderde interne controle worden aanzienlijk vaker belangrijk gevonden dan de overige hard controls. Dit kan worden verklaard door de concreetheid van deze overige hard controls, te weten primaire registratie, procedurebeschrijving en functiescheiding. Primaire registratie heeft van de concrete maatregelen een relatief hoge score, omdat het falen van deze hard control in verband wordt gebracht met ontdekte onzekerheden.

Controletechnische functiescheiding blijkt het minst vaak als oorzaak van ontstane fouten gezien te worden, namelijk in 40% van de casussen. Dit is waarschijnlijk te verklaren door de veelal toereikende opzet van de controletechnische functiescheiding. Op een andere vraag gaven namelijk alle respondenten aan dat bij alle fouten meerdere mensen waren betrokken, hetgeen duidt op de mogelijke aanwezigheid van functiescheiding.

**Tabel 2** Falende soft controls als oorzaak van fouten

	Soort soft control	Percentage
1	Helderheid	64%
2	Transparantie	50%
3	Uitvoerbaarheid	40%
4	Handhaving	34%
5	Betrokkenheid	24%
6	Voorbeeldgedrag	14%
7	Bespreekbaarheid	14%

**5.1.2 Soft controls**

Tabel 2 geeft voor de dertig rechtmatigheidsfouten aan in hoeverre één of meerdere van de zeven soft controls als oorzaak worden beschouwd door de betrokken auditors.

Een gebrek aan helderheid bij betrokkenen is in 64% van de casussen (mede)oorzaak van de geconstateerde fout. Dit sluit aan op de bevinding dat ingewikkelde regelgeving in 40% van de casussen wordt gerelateerd aan de ontstane fouten. Een van de geïnterviewden gaf in dit verband aan dat er een ‘verwachtingskloof’ is, tussen wat gecontroleerden en auditors als onrechtmatig aanmerken. Een gebrek aan transparantie doet zich vooral voor bij fouten die geen negatieve financiële gevolgen hebben voor het rijk. Een tekortschietende uitvoerbaarheid wordt veelal veroorzaakt door tijdgebrek. Veelal wordt de fout veroorzaakt door het achterwege laten van een handeling. Bij 34% van de casussen heeft het ontbreken aan handhaving waarbij de fout dikwijls een systematisch karakter had met relatief vaak negatieve financiële gevolgen voor het rijk. In 24% van de casussen is onvoldoende betrokkenheid een belangrijke falende soft control. Een tekortschietend voorbeeldgedrag en bespreekbaarheid wordt in slechts 14% van de rechtmatigheidsfouten als belangrijke verklarende factor beschouwd door de auditors. Kennelijk is naar inschatting van de auditors de onrechtmatigheid niet voorafgegaan door een (soort)gelijke onrechtmatigheid van de directe leiding.

**5.1.3 Hard en soft controls**

De respondenten is eveneens gevraagd naar wat volgens hen de belangrijkste groep van beheersmaatregelen is ter voorkoming van de geconstateerde fout. Hierbij is naar het belang gevraagd van ‘meer hard controls’, ‘beter werkende hard controls’, ‘meer soft controls’ en ‘beter werkende soft controls’. Uit tabel 3 blijkt dat de geïnterviewden in 88% van de casussen vinden dat zowel meer als beter werkende soft controls belangrijk zijn bij de oplossing van de

geconstateerde fouten. Om rechtmatigheidsfouten te voorkomen en op te sporen verwachten geïnterviewden dus meer van soft controls dan van hard controls.

**5.2 De relatie tussen hard en soft controls**

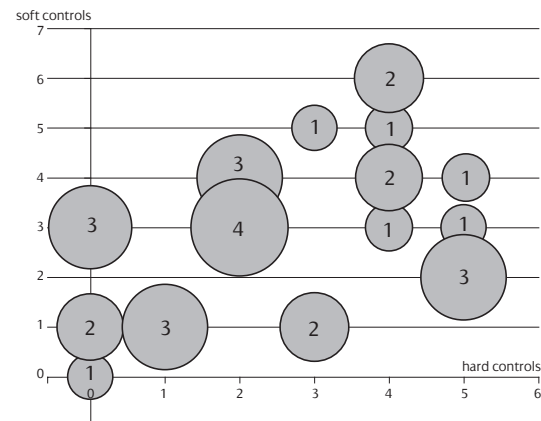
**Tabel 3** Het belang van hard en soft controls

	Hard controls	Soft controls
Meer controls	52%	88%
Beter werkende controls	84%	88%

Uit de open vragen blijkt dat de verklaring voor het falen van hard controls moet worden gezocht in afwezigheid van of gebreken in de soft controls. Met name betrokkenheid wordt in dit verband vaak genoemd. Het falen van hard controls wordt door geïnterviewden niet verklaard door het ontwerp (opzet en bestaan) van de formele regels. Er zijn dus indicaties dat soft controls de werking van de hard controls beïnvloeden.

Figuur 1 geeft een overzicht van het aantal falende hard controls (0 tot en met 5) en het aantal soft controls (0 tot en met 7) per case. In slechts één casus is geen enkele hard en soft control als oorzaak van een fout aangemerkt. Deze casus betreft een principieel verschil van inzicht tussen de auditors en de gecontroleerden over wanneer er sprake is van onrechtmatigheid. Er zijn vijf casussen waarbij louter soft controls belangrijk worden geacht als verklaring voor de fout (in het figuur: hard control = 0). In vier van deze vijf casussen worden ontoereikende middelen (met name tijd) genoemd als verklaring. Er zijn geen casussen waarbij alleen hard controls in verband worden gebracht met de onderzochte fouten (in het figuur soft control = 0). Er zijn 24 casussen (80% van alle casussen) waarbij door de geïnterviewden tenminste één hard en één soft

**Figuur 1** Aantal casussen per soort control (n = 30)





control als oorzaak worden beschouwd voor de ontstane fout. Deze bevinding suggereert dat fouten alleen kunnen worden voorkomen als zowel hard controls als soft controls toereikend zijn. Omdat er geen casussen zijn aangetroffen waar alleen hard controls als belangrijk worden beschouwd en wel casussen waar alleen soft controls als belangrijk worden beschouwd, wijzen de bevindingen verder in de richting van de noodzaak van soft controls voor de werking van hard controls.

Uit een verdere statistische analyse blijkt dat de correlatie tussen alle hard controls significant is (correlaties variëren tussen de 0,42 en 0,65;  $p < 0,05$ ). Dit betekent dat falende hard controls zich geregeld gelijktijdig voordoen. De soft controls 'voorbeeldgedrag' en 'handhaving' zijn significant gecorreleerd met de hard control 'controletechnische functiescheiding' (correlaties van 0,40 en 0,39;  $p < 0,05$ ). Dit betekent dat de goede werking van functiescheiding samenhangt met voldoende voorbeeldgedrag en handhaving. De soft controls 'handhaving', 'zichtbaarheid' en 'voorbeeldgedrag' zijn onderling significant gecorreleerd (correlaties tussen de 0,38 en 0,48;  $p < 0,05$ ). Voor deze soft controls geldt dat zij bij verschillende soorten fouten in vergelijkbare mate van belang worden geacht door de betrokken auditors.

### 5.3 Verschillende controls bij verschillende risico's en fouten

Risicofactoren worden gedefinieerd als externe invloeden die de kans op onrechtmatig handelen vergroten. Extern wordt in dit verband gedefinieerd als van buiten de organisatie-eenheid waar de fout is ontstaan. De ambtelijke topleiding en de politieke leiding worden in dit verband als externe factoren beschouwd. Ingewikkelde wetgeving is de risicofactor die het meest wordt genoemd. In 40% van de casussen wordt deze belangrijk geacht voor het ontstaan van de fout. Organisatieveranderingen, zoals reorganisaties, personele wijzigingen en een nieuw ICT-systeem, worden in 23% van de casussen genoemd als oorzaak van de fout. Druk van de ambtelijke topleiding en de politiek worden beiden in 13% van de casussen als een verklaring genoemd voor het ontstaan van de desbetreffende fouten.

Er blijken significante relaties te zijn ( $p < 0,05$ ) tussen deze externe risico's en falende hard en soft controls. Fouten die door geïnterviewden in verband worden gebracht met organisatieveranderingen hangen samen met drie hard controls, te weten: 'procedures' (0,37), 'registraties' (0,43) en 'risicobeheersing' (0,41);

en drie soft controls, te weten: 'helderheid' (0,37), 'uitvoerbaarheid' (0,44) en 'bespreekbaarheid' (0,40).

Fouten ontstaan door ingewikkelde wetgeving zijn gerelateerd aan de falende hard controls 'verbijzonderde interne controle' (0,40) en 'functiescheiding' (0,38) en de falende soft control 'uitvoerbaarheid' (0,38). Bij fouten door druk van de ambtelijke of politieke leiding zijn alleen de soft controls 'bespreekbaarheid' (0,39) en 'betrokkenheid' (0,39) significant gecorreleerd. Geen van de hard controls is hier significant gebleken.

Er blijkt geen significant verschil te zijn in gebreken van controls tussen onzekerheden en rechtmatigheidsfouten. Dit is opmerkelijk, omdat onzekerheden veelal ontstaan door het ontbreken van controle-informatie op basis waarvan het oordeel over de rechtmatigheid wordt gebaseerd. Bij onrechtmatigheden is de informatie beschikbaar en komt de auditor tot het oordeel dat er onrechtmatig is gehandeld. Ook voor het onderscheid tussen fouten op beleidsartikelen en niet-beleidsartikelen (begrotingsregels waar uitgaven worden verantwoord zonder een direct verband met beleid) is er geen significant verschil in de verklaring van falende controls. Dit is eveneens opmerkelijk, omdat het aannemelijk is dat er verschillen zouden zijn tussen algemene fouten en specifieke fouten.

Fouten in transactie-uitgaven zijn significant gecorreleerd met de soft control 'handhaving' (0,49) en de hard control 'risicobeheersing' (0,41). Subsidie-uitgaven hebben een significant verband met de soft control 'handhaving' (0,39). Fouten met een systematisch karakter - dat wil zeggen fouten die het voorafgaande jaar ook voorkwamen op hetzelfde beleidsartikel - zijn significant gecorreleerd met 'functiescheiding', 'risicobeheersing' en 'handhaving' (correlaties tussen 0,41 en 0,52). Bewust gemaakte fouten zijn volgens de geïnterviewden het meest gebaat bij een verbetering van de soft control 'bespreekbaarheid' (0,44).

## 6 Conclusies en vervolgonderzoek

Dankzij de boekhoudaffaires is de aandacht voor soft controls toegenomen. Dit artikel heeft een eerste aanzet gegeven voor het samenstellen van een relevante set van soft controls voor het opsporen en voorkomen van rechtmatigheidsfouten. Het empirisch onderzoek heeft zich gericht op de jaarverslagen 2006 van de rijksoverheid. Uit de analyses blijkt dat in dit verband de soft controls 'helderheid', 'transparantie', 'uitvoerbaarheid'

en 'handhaving' door auditors met name relevant worden geacht als verklaring voor geconstateerde rechtmatigheidsfouten. Dit onderzoek laat niet alleen het belang van soft controls als zelfstandig werkende beheersmaatregelen zien, maar eveneens de samenhang tussen soft controls en hard controls.

Soft controls zijn blijkens dit onderzoek relevant voor het opsporen en voorkomen van fouten. Het is daarom wenselijk dat controllers en auditors de aanwezigheid van soft controls betrekken bij de inrichting en beoordeling van het totale complex aan beheersmaatregelen. De aanwezigheid van soft controls kan, identiek aan dit onderzoek, worden bepaald aan de hand van interviews en/of vragenlijsten. Eveneens kunnen soft controls in kaart worden gebracht door middel van observaties en workshops. Van belang is dat controllers en auditors in dit verband beschikken over de juiste analytische vaardigheden. Scholing en educatie lijken op dit terrein wenselijk. Het lijnmanagement van organisaties kan in deze de bevindingen van controllers en auditors afwachten, dan wel actief zelf de aanwezigheid van soft controls binnen de eigen organisatie bepalen. Dit kan zowel via eigen waarnemingen gebeuren als op systematische wijze via bijvoorbeeld een vragenlijst onder het personeel. Controllers en auditors kunnen deze uitkomsten dan vervolgens verifiëren.

Het huidige exploratieve onderzoek vraagt om vervolgonderzoek. In dit onderzoek zijn auditors als informanten over de oorzaken van rechtmatigheidsfouten gebruikt. Om een nauwkeuriger beeld te verkrijgen van de oorzaak van rechtmatigheidsfouten is aanvullend onderzoek nodig bij de direct betrokkenen zoals overtreders, verantwoordelijken en omstanders waarbij de uitkomsten dan kunnen worden vergeleken met die van auditors. Er is eveneens onderzoek nodig naar casussen waarbij geen fouten zijn aangetroffen om zo de uitkomsten te kunnen vergelijken. Bij een omvangrijkere dataset kunnen ook meer geavanceerde statistische analyses worden verricht. Naast kwantitatief onderzoek kan kwalitatief, etnografisch onderzoek een beter beeld opleveren van de invloed van hard en soft controls op onrechtmatig gedrag binnen organisaties als wel van de (dynamische) samenhang tussen hard en soft controls. Eveneens is het wenselijk dat dergelijk onderzoek niet beperkt blijft tot de rijksoverheid, maar eveneens wordt verricht in het bedrijfsleven en in andere landen. Dergelijk onderzoek zal een verdere bijdrage leveren aan het beter kunnen opsporen en voorkomen van rechtmatigheidsfouten in de praktijk. ■

## Literatuur

- Algemene Rekenkamer (2007), *Rijk verantwoord*, [www.rekenkamer.nl/cgibin/as.cgi/0282000/c/start/file=/9282300/modules/f/hkql4bl5](http://www.rekenkamer.nl/cgibin/as.cgi/0282000/c/start/file=/9282300/modules/f/hkql4bl5).
- Anthony, R.N. (1965), *Planning and control systems*, Boston University Graduate School of Business Administration, revised edition Harvard Business School, 1988.
- COSO (1994), *Internal Control – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO); zie: [www.coso.org](http://www.coso.org).
- Cressey, D.R. (1953), *Other people's money: A study in the social psychology of embezzlement*, New York: Free Press.
- Heus, R. S de, en M.T.L. Stremmelaar (2000), *Auditing soft controls*, Serie auditing in de praktijk nr. 8, Deventer: Kluwer.
- Hopwood, A.G., (1976), *Accounting and human behavior*, New Jersey: Prentice-Hall Contemporary topics in accounting series.
- Hylas, R.E. en R.H. Ashton (1982), Audit detection of financial statement errors, *The Accounting Review*, vol. 57, no. 4, pp. 751-765.
- Kaptein, M (1998), *Ethics management: Auditing and developing the ethical content of organizations*, Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.
- Kaptein, M en J. Wempe (2002), *The balanced company: A theory of corporate integrity*, New York: Oxford University Press.
- Kaptein, M. en V. Kerklaan, (2003), Controlling the 'soft controls', *Management Control & Accounting*, vol. 7, no. 6, pp. 8-13.
- Kaptein, M., R. Rozekrans en R. de Groot (2005), Integriteitsklimaat als auditobject, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 79, no. 10, pp. 466-474.
- Kaptein, M. (2008), Developing and testing a measure for the ethical culture of organizations: The corporate ethical virtues model, *Journal of Organizational Behavior*. Nog te verschijnen.
- Kinney, W.R. en R.D. Martin (1994), Does auditing reduce bias in financial reporting? A review of audit-related adjustment studies, *Auditing: A journal of practice & theory*, vol. 13, no. 1, pp. 149-156.
- Leitch, R.E. en Y. Chen (2003), The effectiveness of expert models in recognizing error patterns and generating and eliminating hypotheses while conducting analytical procedures, *Auditing: A journal of practice & theory*, vol. 22, no. 2, pp. 147-170.
- Loebbecke, J.K., M.M. Eining en J.J. Willingham (1989), Auditors' experience with material irregularities: frequency, nature and detectability, *Auditing: A journal of practice & theory*, vol. 9, no. 1, pp. 1-28.
- Leijtens, H. (2001), De harde werking van soft controls, *Controllers Magazine*, no. 11, pp. 42-45.
- Merchant, K.E. en W. A. van der Stede (2003), *Management control systems*, Essex: Prentice Hall
- Mouthaan, E. H. J. (2007), De balans tussen regels en waarden, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 81, no. 12, pp. 600-607.
- Nieuwelaar, M. van den (2007), Auditing soft controls: Een verrijking voor moderne bedrijfsvoering binnen de Rijksoverheid, In: *Audit bij de overheid*, pp. 225-242, Den Haag: SDU Uitgevers.

---

## Noten

- 1 Soft-controls zijn in dit opzicht vergelijkbaar met de door Hopwood (1974) geduide 'social controls' en de door Merchant (1985) geduide 'cultural controls'.
- 2 Het bevragen van auditors vormt waarschijnlijk een belangrijke beperking van het in dit artikel beschreven onderzoek. Ten eerste zijn auditors opgeleid en getraind in het detecteren van fouten in hard controls, hetgeen kan leiden tot onevenredig veel aandacht voor hard controls als oorzaak voor rechtmatigheidsfouten. Ten tweede kunnen auditors de oorzaak van rechtmatigheidsfouten meestal niet direct waarnemen, maar veelal pas later en aan de hand van achterliggende documentatie en observaties. Wij hebben deze tekortkoming proberen te ondervangen door concrete, niet sturende vragen in de vragenlijst op te nemen. De term soft controls komt bijvoorbeeld ook niet voor in de vragenlijst.