



**THEMA FRAUDE**  
Verdieping - soft controls

*OKTOBER 2020*

## Inhoudsopgave

<b>1 Samenvatting</b> .....	<b>2</b>
<b>2 Aanleiding en opzet verdiepingsonderzoek</b> .....	<b>3</b>
<b>3 Uitkomsten met betrekking tot soft controls</b> .....	<b>4</b>
3.1 Het begrip soft controls .....	4
3.2 Het beoordelen van soft controls .....	5
3.2.1 Identificeren van- en reflecteren op soft controls .....	5
3.2.2 De uitdagingen met betrekking tot soft controls.....	5
<b>4 Overige onderwerpen</b> .....	<b>7</b>
4.1 Omgaan met tegendruk .....	7
4.2 Ervaring met fraude(signalen) in de praktijk .....	8
<b>5 Conclusie</b> .....	<b>9</b>
<b>Bijlage A. Uitkomst enquête follow-up groep</b> .....	<b>10</b>
<b>Bijlage B. Feedback van respondenten op de (concept)rapportage</b> .....	<b>11</b>

## 1 Samenvatting

Uit de respons op de [CEA enquête](#) - in het kader van Fraude in de RA-opleiding - bleek dat respondenten de beoordeling van de interne beheersingsmaatregelen (soft controls) moeilijk vinden en scoorde de basis die de theoretische opleiding geeft voor dit onderwerp ook laag. De opleidingen gaven in reactie hierop aan dat er zeker aandacht is voor dit onderwerp maar vragen zich af in hoeverre de respondenten er in de praktijk al mee te maken hebben.

Om de onderliggende reden van de enquête-respons te kunnen doorgronden is een verdiepingsslag gemaakt op dit onderwerp. Hiertoe zijn interviews met een aantal respondenten gehouden.

Uit de gesprekken kwam naar voren dat het belangrijk is om het onderwerp **soft controls tastbaar te maken**, bijvoorbeeld door het gebruik maken van praktijkervaring van docenten en deze te relateren aan de onderliggende theorie.

Ook gaven de geïnterviewde respondenten aan dat opleidingen het belang van soft controls meer zouden kunnen benadrukken in **het gehele curriculum**: dus niet alleen bij het vak Internal Control en Accounting Information Systems, maar ook bij Externe Verslaggeving, Audit & Assurance, etc.

Uit de analyse van deze interviews blijkt dat de uitdaging met name ligt in de **vertaling van soft controls naar de audit**(aanpak) in de praktijk. Dit is mogelijk een interessant onderwerp voor de beroepsgroep en de opleidingen om verder op te volgen.

Een noodzaak tot wijziging in de eindtermen komt niet heel duidelijk naar voren uit dit onderzoek. Het rapport zal in de redactieraad ingebracht worden, die kan beoordelen of aanscherping of aanvulling van de eindtermen gewenst is.

De interviews leverden ook nog een 'bijvangst' op over de volgende onderwerpen:

- *Omgaan met tegendruk*: deze competentie moet vooral in de praktijk geleerd worden. Support van de manager binnen het team is hierbij erg belangrijk.
- *Leerervaringen m.b.t. fraude*: het belangrijkste attentiepunt is het blijven doorvragen als iets niet duidelijk of logisch is. Verder is het denken met een 'fraude mindset' voor beginnende accountants moeilijk en zou hierop (meer) geoefend kunnen worden in de opleiding

Dit verdiepende onderzoek is uiteraard niet representatief voor de gehele studenten- of respondenten populatie van de enquête. De uitkomst leent zich echter goed als basis voor het bepalen van verdere actiepunten of onderzoek binnen de beroepsgroep.

*Onze speciale dank gaat uit naar de respondenten die bereid zijn geweest om mee te werken aan het onderzoek door te participeren in een interview en/of het geven van feedback op het conceptrapport.*

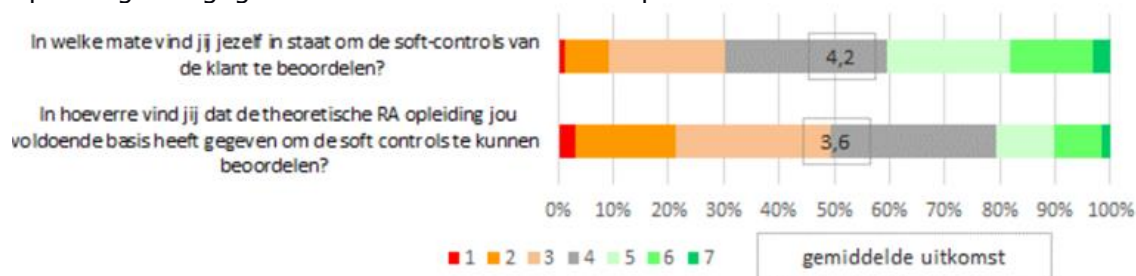
## 2 Aanleiding en opzet verdiepingsonderzoek

Eén van de vragen van de CEA-enquête over het thema 'Fraude' ging over de beoordeling van de interne beheersingsmaatregelen, de soft controls. De vraag was als volgt verwoord:

Tijdens de controle wordt gesteund op verschillende interne beheersingsmaatregelen van de klant. Een aantal van die beheersingsmaatregelen betreft de zogenaamde soft controls (cultuur, ethiek, informele regels):

- a. In welke mate vind jij jezelf in staat om de soft-controls van de klant te beoordelen?
- b. In hoeverre vind jij dat de theoretische RA-opleiding jou voldoende basis heeft gegeven om de soft controls te kunnen beoordelen?"

Uit de respons bleek dat 30% van de respondenten het lastig vindt om de soft controls te beoordelen. Bovendien gaven de respondenten een lage score voor de basis die de opleiding hen gegeven heeft voor dit onderwerp.



Figuur 1 Respons op vraag over soft controls

Uit de beleids gesprekken met de theoretische opleidingen kwam juist naar voren dat in toenemende mate aandacht voor gedragsaspecten is in het curriculum, vaak met inzet van externe gedragsdeskundigen. Daarom is besloten om met een aantal respondenten dieper op dit onderwerp in te gaan om te achterhalen wat de achterliggende overwegingen van deze respons waren. Op basis van de uitkomsten hiervan kan dan vastgesteld worden of er nog verbeterlagen doorgevoerd kunnen worden in de eindtermen of de opleidingen.

In de enquête konden respondenten aangeven of ze mee wilden werken aan een eventueel vervolgonderzoek over dit thema. Van de 188 respondenten hebben 59 respondenten aangegeven mee te willen werken aan vervolgonderzoek. Hiervan hadden 25 respondenten ook hun email adres verstrekt in de enquête. Uit deze groep zijn respondenten geselecteerd om te interviewen.

Standaardvragen die aan de orde kwamen bij het interview waren:

- Wat versta jij onder soft controls?
- Hoe kom je tijdens een audit met soft controls in aanraking?
- Wat vind je lastig aan dit onderwerp?

Daarnaast kwam tijdens de interviews het onderwerp 'omgaan met tegendruk' aan de orde en werd gevraagd naar praktijkervaringen met fraude(signalen).

Er zijn 6 respondenten<sup>1</sup> geïnterviewd. De gesprekken duurden 0,5 uur en zijn opgenomen op audio. De interviews zijn volledig uitgeschreven en vervolgens geanalyseerd op thema's. De analyse is doorgesproken met een deskundige op het

<sup>1</sup> Tien respondenten zijn aangeschreven: drie respondenten hebben niet geantwoord op het verzoek tot deelname aan een interview en één respondent heeft aangegeven geen tijd te hebben.

gebied van (informele) interne beheersingsmaatregelen.<sup>2</sup> Daarnaast is de analyse teruggekoppeld aan de geïnterviewde respondenten en naar de overige respondenten die aangegeven hebben dat ze wilden meewerken aan een eventueel vervolgonderzoek en hun email adres hebben opgegeven in de enquête. De doelstelling hiervan was om te toetsen of zij dit beeld herkennen. Alle respondenten die feedback hebben gegeven herkenden de rode draad in het rapport. De overige opmerkingen die uit de feedback naar voren zijn gekomen zijn weergegeven in bijlage B.

Dit verdiepende onderzoek is uiteraard niet representatief voor de gehele studenten- of respondenten populatie van de enquête. De uitkomst leent zich echter goed als basis voor het bepalen van verdere actiepunten of onderzoek binnen de beroepsgroep.

### 3 Uitkomsten met betrekking tot soft controls

#### 3.1 Het begrip soft controls

Soft controls werden in de interviews vaak afgezet tegen het begrip 'harde maatregelen', waarbij dan opgemerkt werd dat soft controls geen harde maatregelen zijn, dus ook niet 'hard te meten' of te testen. Het werd ook wel omschreven als: regels die niet op papier staan maar wel invloed hebben, de informele regels.

In alle gesprekken werd hierbij ook verwezen naar de **cultuur** van de organisatie. Dit kan zich uiten op verschillende manieren, bijvoorbeeld door de aandacht voor kwaliteit binnen de organisatie:

"Je hebt bijvoorbeeld klanten die - als je met een vraag komt- meteen zeggen: o nee, het zit zo en zo. En als je doorvraagt dan worden ze eigenlijk een beetje geïrriteerd en willen ze het niet verder onderzoeken."

Andere voorbeelden die genoemd werden waren een cultuur van een familiebedrijf met grote betrokkenheid bij de onderneming en een organisatie waar onderling spanning heerste in verband met hoge budgetdruk.

Vaak werd ook de **tone at the top** genoemd en leiderschapsstijl. Eén student gaf een voorbeeld van een organisatie waar het effect van de leiderschapsstijl duidelijk tot uiting kwam op de werkvloer:

"Maar daar zie je dat de hiërarchie veel sterker is en dat mensen een stuk opener tegen jou zijn op het moment dat de leidinggevende *niet* bij jou in de ruimte is."

Naast de top-down verhouding werd ook de **onderlinge samenwerking** van- en verhoudingen tussen de medewerkers genoemd als een element van soft controls.

De geïnterviewden waren het er allemaal over eens dat soft controls erg belangrijk zijn. Er werd gesteld dat de kwaliteit van de audit hoger is bij klanten die zelf een groot belang aan kwaliteit hechten.

Ook in de huidige trend van de gegevensgerichte aanpak van controles blijven soft controls belangrijk:

"Hoe komen die data nou in dat systeem. Ja, die moet je natuurlijk ook controleren. Als ik niet begrijp hoe dat tot stand komt, als ik niet snap wat mensen doen, dan kan ik het niet in een context plaatsen."

Eén student verwoordde het als volgt: "het vormt het DNA van de organisatie".

---

<sup>2</sup> prof. dr. J.A. Emanuels is hoogleraar Bestuurlijke Informatieverzorging (ICAIS) aan de Rijksuniversiteit Groningen.

## 3.2 Het beoordelen van soft controls

### 3.2.1 Identificeren van- en reflecteren op soft controls

De aanleiding voor dit verdiepende onderzoek was de lage score die studenten zichzelf gaven voor het kunnen beoordelen van soft controls. Het is daarom opmerkelijk hoe kleurrijk de studenten tijdens de interviews aan konden geven wat hun ervaringen in de praktijk waren met betrekking tot de gedragsmatige aspecten van klanten. De studenten merkten op dat het interessant is om verschillende organisaties als klant te hebben: hierdoor worden onderlinge verschillen in attitude van de klanten en bedrijfscultuur zichtbaar. Een voorbeeld dat genoemd werd tijdens één van de interviews was als volgt:

“Ja die ene klant .... daar zitten ze heel erg op elkaar. Weinig sociale interactie. Ieder is met zijn eigen ding bezig. En niemand wil iets voor elkaar doen. Maar ik heb ook een klant...daar is de cultuur ook veel fijner omdat ze gewoon elkaars agenda, verantwoordelijkheden, respecteren.”

Een andere student vat het mooi samen: “Het bedrijf ademt zeg maar: je kunt echt wel voelen hoe die cultuur verankerd zit in een bedrijf.”

Wel werd de kanttekening gemaakt dat je – met name bij grotere organisaties – misschien niet het grote geheel kunt overzien, je spreekt immers met een beperkt aantal personen.

Het belang van ‘snappen wat de klant doet’ kwam ook tijdens de gesprekken naar voren:

“Je moet echt observeren: je moet bij de klant zijn, je moet gevoel krijgen voor de klant, je moet gevoel krijgen bij het proces. Als jij alleen maar met mensen praat maar nooit ernaast zit als ze de werkzaamheden aan het doen zijn. Dan krijg je er nog steeds geen gevoel bij. Dus ik denk dat heel erg in de opleiding de nadruk erop moet liggen dat je überhaupt bij de klant moet zitten om dit soort dingen te observeren. Dat dat heel waardevol is.”

Studenten kunnen zich dus een beeld te vormen van- en reflecteren op de gedragsmatige aspecten van hun controleklanten. Hierbij moet wel opgemerkt worden dat de groep van geïnterviewde studenten iets positiever scoorden op de inschatting van de eigen beoordeling van soft controls dan de gemiddelde uitkomst in de enquête (zie bijlage A). Tijdens één van de gesprekken kwam ook het onderwerp ‘interesse’ aan de orde:

“Interesseert het je of vind je het interessant om ook dat stukje van een organisatie te zien. Want ik vind het zelf dus heel interessant en daardoor leg ik ook de koppeling met de theoretische kant. Maar ik denk dat als een student dat niet interessant vindt en die heel erg op de substantive evidence gefocust is en de hardcore excel sheets invullen veel leuker vindt...dan denk ik ook dat je geneigd bent om dat stukje te vergeten.”

### *Conclusie*

Over de eerste stap van het beoordelen van de soft controls, namelijk de identificatie van- en reflectie op soft controls, lijken de studenten niet erg onzeker te zijn.

### 3.2.2 De uitdagingen met betrekking tot soft controls

Op de vraag wat dan wel de uitdaging is met betrekking tot de soft controls kwam bij elk gesprek het ‘niet-meetbare’ aspect naar voren. Het is vaak een kwestie van ‘gevoel’ en dat maakt het lastig. De neiging is daarom al snel om over te gaan op de harde controls. Dit was ook één van de overwegingen met betrekking tot de lage score voor ondersteuning door de theoretische opleiding:

“Ik denk dat ik daar een 2 heb ingevuld omdat daar vooral de focus heel erg ligt op harde controls en niet echt op gedrag en de normen van mensen binnen bedrijven. Het zijn vaak casussen en daar wordt heel feitelijk omschreven: dit gebeurt er, deze harde controls zijn er...”

Voor het beoordelen van een bedrijfscultuur is het van belang om op de hele context te reflecteren en soms subtiele signalen te kunnen identificeren. Opleidingen kunnen helpen om het onderwerp tastbaarder te maken. Dit kan door de theorie te koppelen aan de praktijkervaringen van de docent. Eén student noemt een gastcollege over de karaktereigenschappen van een fraudeur, wat als heel waardevol ervaren werd. Een andere student refereerde naar theorie en papers over de verschillende managementstijlen.

Het delen van praktijkervaringen door docenten wordt als waardevol ervaren:

“Bij de universiteit waren er verschillende docenten die deelden dan wel altijd hun ervaring. Dus dat is iets wat ik heel waardevol vond... En sommige verhalen die ze vertelden weet ik nog steeds. Dat is heel interessant, want hoe hoger je komt hoe herkenbaarder die verhalen worden.”

Uit de interviews kwam ook naar voren dat de opleidingen (meer) de nadruk moeten leggen op het belang van de soft controls in de breedte van de opleiding. Het heeft invloed op de interne beheersing maar ook op de verslaggeving, de (kwaliteit van de) audit, etc.

Vooraf de vertaling van de beoordeling van soft controls naar consequenties voor de controle aanpak en de controle bevindingen is iets waar de studenten mee worstelen. Ieder verwoordde dit op zijn/haar eigen manier. Een voorbeeld:

“Het is vaak praktisch wat moeilijker te meten. Het effect ervan is ook moeilijk te meten. Als je kijkt naar, wat is nou in je controle dossier de relatie tussen de hoeveelheid evidence die ik in mijn bucket ga vullen en hoeveel doet die soft control dan?... Ik denk dat dat uiteindelijk in de control, zoals in het dossier zoals je dat opschrijft veel te weinig in het dossier landt.”

Een andere interessante opmerking was over de terugkoppeling van de bevindingen over cultuur/gedrag naar de klant:

(Over organisatie met sterk hiërarchische cultuur) “En het is denk ik ook een moeilijk punt om bij je klant mee aan te kloppen en te zeggen van: oké, nou we hebben dit gezien. Terwijl het voor de klant natuurlijk heel normaal is: zo gaat het hier gewoon, waar bemoei je je mee, ga de cijfers controleren. Dus ik denk dat dat best lastig is voor accountants om daar iets van te zeggen.”

De vertaling van de bevindingen met betrekking tot soft controls naar praktische acties voor de controlewerkzaamheden is mogelijk niet alleen voor studenten maar ook voor de meer ervaren accountants een lastig onderwerp. Er is toenemende aandacht voor de assurance over gedrag en de rol van soft controls.<sup>3</sup> Het inbedden van dit aspect in de reguliere jaarrekening controle staat wellicht nog in de kinderschoenen. Dit is mogelijk een interessant onderwerp voor de beroepsgroep en de opleidingen om verder op te volgen.

### Conclusie

Het blijkt dat het belangrijk is om het onderwerp soft controls tastbaar te maken, bijvoorbeeld door de theorie (meer en vaker) te relateren aan praktijkvoorbeelden, vooral cases waarbij soft controls gefaald hebben.

Ook bleek uit de gesprekken dat het gewenst is om het onderwerp soft controls in het hele curriculum naar voren te laten komen: het onderwerp is niet alleen van belang voor

<sup>3</sup> Gert de Jong en Frank Jan de Graaf, ‘Over het meten van gedragsaspecten in organisaties’, Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 94(5/6) (2020): 231-241; Muriel Kaptein en Philip Wallage, ‘Assurance over gedrag en de rol van soft controls: een lonkend perspectief’, Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie 84(12): 623-632

de interne beheersingsorganisatie maar ook voor o.a. externe verslaggeving en audit & assurance.

Tenslotte lijkt de moeilijkheid met betrekking tot het onderwerp soft controls vooral te liggen met de vertaling van de observaties naar praktische acties en controlewerkzaamheden tijdens de audit.

## 4 Overige onderwerpen

Tijdens de gesprekken kwamen nog een aantal andere onderwerpen aan de orde. Deze 'bijvangst' is in dit hoofdstuk weergegeven.

### 4.1 Omgaan met tegendruk

Uit de enquête bleek dat studenten de ondersteuning van de theoretische opleiding bij het omgaan met tegendruk bij de klant en binnen het team relatief laag scoorden. Tijdens de interviews werd daarom dit onderwerp ook standaard geadresseerd.

Eén van de studenten gaf aan profijt te hebben van de opleiding op dit gebied:

“En je leert ook - vind ik - heel goed dat je inderdaad die rechte rug moet houden als accountant zijnde. En dat je dus kritisch door moet vragen...En dat heeft mij zeker geholpen om ook in praktijksituaties ook uiteindelijk niet zo snel toe te geven maar ook eens een keer te kijken van: oké. He ... wat vind je hiervan. Maar ook: hoe kan het nou dat ik dit eigenlijk vind dat dit niet kan, en dat jullie als bedrijf zijnde vinden dat dit geen risico is. Hoe kan nou die kloof hierin ontstaan. Nou die vraag heb ik weleens zo letterlijk gesteld. Nou ja, dan krijg je ook veel meer de details. Want dan gaan ze veel meer onderbouwen wat de beweegredenen daarbij zijn.”

Ook werd aangegeven dat tijdens de opleiding veel ervaringen gedeeld worden tussen studenten en dat dit ook leerzaam is.

Verder kwam in alle gesprekken terug dat omgaan met tegendruk iets is wat je vooral **in de praktijk** moet leren. Het is een kwestie van 'trial en error' en vooral veel doen: naarmate je het vaker tegenkomt wordt het gemakkelijker. Dit is daarom een goed onderwerp voor trainees om mee te nemen in de praktijkopleiding.

Ook kan het leerproces ondersteund worden door rollenspellen. Eén student gaf daarbij aan het meest profijt gehad te hebben van de interne trainingen op kantoor. Bij de vraag of de rollenspellen van de theoretische opleiding dan minder impact hadden kwam naar voren dat de kracht vooral ligt in de periodieke herhaling van dit soort activiteiten.

De **support van de manager** binnen het team is belangrijk. Eén student geeft hierbij aan dat het binnen het ene team moeilijker is om tegendruk te geven dan bij het andere team:

“Dat is wat het natuurlijk ook heel moeilijk maakt..... Omdat ik me bij het ene team me gesteund voel door de manager: Dat als het niet gaat zoals ik wil, dat ik een achtervang heb. Terwijl ik bij een ander denk: ja als ik hier nu dieper in ga duiken en het gaat de verkeerde kant op dan heb ik ook geen achtervang.”

Een andere student bevestigt dit. Hij/zij merkt op dat er echt veel aandacht binnen de organisatie is voor tijdsdruk en de daarmee samenhangende problemen, maar dat de individuele personen nog wel eens verschillen qua benadering:

“Ik merk echt wel binnen het bedrijf dat er heel veel aandacht voor is binnen het bedrijf en dat ze heel veel proberen om die druk te verminderen. Vanuit bedrijfstechnisch gaat dat goed. Maar ik denk op de mens, dat er nog iets meer begrip voor kan zijn. Omdat er toch vaak top-down zeg maar: 'ja het moet



af'. En ja, dat is heel makkelijk te zeggen. Maar ...er wordt vaak niet bij stil gestaan hoe dat bij iemand landt. Wat er verder nog speelt in ons leven.”

Tenslotte werd nog opgemerkt dat het heel **persoonsafhankelijk** is hoe je kunt omgaan met tegendruk. Om hier in de opleiding effectief op in te spelen zou er eigenlijk individueel maatwerk moeten plaatsvinden voor het onderwerp 'weerbaarheid'. Dit onderwerp leent zich daarom bij uitstek om in de praktijkopleiding verder te adresseren.

#### *Conclusie*

Omgaan met tegendruk moet vooral in de praktijk geleerd worden. Support van de manager hierbij is belangrijk. Ondersteuning door middel van rollenspel helpt als dit opgepakt wordt als continue educatie. De praktijkopleiding speelt bij dit onderwerp ook een belangrijke rol.

## 4.2 Ervaring met fraude(signalen) in de praktijk

Uit de enquête bleek dat 139 van de 188 respondenten in de praktijk weleens in aanraking waren gekomen met fraudesignalen. Tijdens de interviews is ook kort op dit onderwerp ingegaan. Hierbij werd gevraagd wat de studenten geleerd hebben van hun ervaring op dit gebied.

Het belangrijkste leerpunt was: **blijven doorvragen** als je iets niet begrijpt of als iets onlogisch lijkt. Een student omschreef treffend hoe simpel het klinkt, maar hoe moeilijk het in de praktijk soms is:

“Ja kijk, wat sommige mensen bij klanten doen. Die kunnen heel erg hoog van de toorn blazen of heel veel moeilijk te begrijpen dingen op tafel leggen. Terwijl jij denkt: ik snap er eigenlijk nog steeds niks van. En dat is best wel lastig want je werkt in een omgeving waarin iedereen zijn best wil doen en ambitieus is en heel slim is... En zelf denk ik ook wel eens: dat je graag wilt dat je het begrijpt en daardoor niet altijd eerlijk bent in of je het wel of niet helemaal 100% begrijpt. Maar ja, als het puntje bij paaltje komt moet je natuurlijk voor jezelf eerlijk zijn of je iets begrijpt. En dan maar gewoon doen alsof je dom bent en dan moeten ze het maar beter uitleggen. Dat is zeker moeilijk, zeker aan het begin en dat is en blijft een uitdaging. Maar ja wat je daaruit leert is dat als het niet logisch klinkt dan is het waarschijnlijk ook niet logisch en anders moeten ze het beter uitleggen.”

Eén student had erg veel geleerd van een brainstormsessie bij aanvang van de audit, die bijgewoond werd door een forensics specialist:

“Dus dat was ook wel waardevol om iemand die met een andere blik naar de audit kijkt erbij te hebben. Al is het maar om bewust te worden van de risico's.... Weet je we leren vanuit onze opleiding en vanuit de praktijk bepaalde standaard risico's. Maar dan kwam hij gewoon net met een afslag van één van die risico's, gewoon een afslag dat ik dacht: o ja dat kan ook nog natuurlijk.”

Deze ervaring sluit aan bij een opmerking van een andere student, die graag in de opleiding meer aandacht zou zien voor '**hoe denkt een fraudeur**'.

“Er is wel eens gesproken over systeemrisico, maar... ik mis dan dat de hele concrete vertaling wordt gemaakt: hoe denkt dan een fraudeur en hoe gaat ie dat dan doen bijvoorbeeld. Weet je wel, en wat moet je dan zelf doen om...en werk hem dan eens helemaal uit. En dat mis ik nog wel eens. “

Studenten die nog weinig werkervaring hebben vinden het erg moeilijk om met een 'fraude mindset' te denken: veel oefenen kan helpen.

Tenslotte vertelde een student over het belang van het bespreken van fraude(signalen) met de klant, ook als ze niet materieel zijn. Hoe de directie hiermee omgaat en erop

reageert zegt ook iets over de cultuur binnen het bedrijf en is daarom ook een belangrijke bevinding voor de audit.

### *Conclusie*

Blijven doorvragen als je het niet snapt is het belangrijkste attentiepunt. Het denken met een fraude-mindset is moeilijk voor de beginnend accountant: dit zou (meer) getraind kunnen worden in de opleiding.

## 5 Conclusie

Het is belangrijk om het onderwerp soft controls tastbaar te maken. Dit kan door het niet alleen geven van een theoretische basis, maar deze concreet te relateren aan praktijkvoorbeelden en -ervaringen.

Verder moeten opleidingen het belang van soft controls benadrukken in het hele curriculum. Het onderwerp is niet alleen van belang voor de interne beheersingsorganisatie maar ook voor o.a. externe verslaggeving, audit & assurance. Opleidingen zouden 'good practices' met betrekking tot deze attentiepunten onderling kunnen delen en zo met elkaar kunnen sparren wat een optimale vorm is om aan deze attentiepunten tegemoet te komen

Uit de analyse van deze interviews blijkt dat de uitdaging voor de trainees vooral ligt in de vertaling van soft controls naar de audit(aanpak) in de praktijk. Dit is mogelijk een interessant onderwerp voor de beroepsgroep en de opleidingen om verder op te volgen.

Een noodzaak tot wijziging in de eindtermen komt niet heel duidelijk naar voren uit dit onderzoek. Het rapport zal in de redactieraad ingebracht worden, die kan beoordelen of aanscherping of aanvulling van de eindtermen gewenst is.

De interviews leverden ook nog een 'bijvangst' op over de volgende onderwerpen:

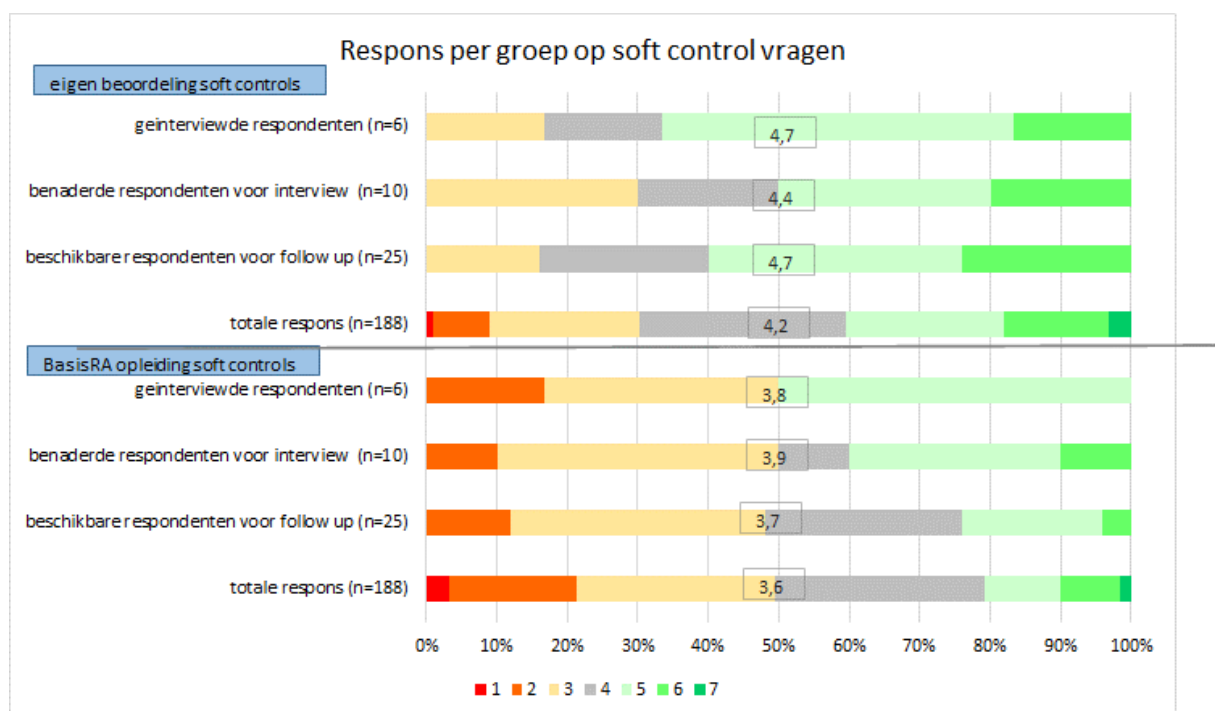
- *Omgaan met tegendruk*: deze competentie moet vooral in de praktijk geleerd worden. Ondersteuning van de manager binnen het team is hierbij erg belangrijk.
- *Leerervaringen m.b.t. Fraude*: het belangrijkste attentiepunt is het blijven doorvragen als iets niet duidelijk of logisch is. Verder is het denken met een 'fraude mindset' voor beginnende accountants moeilijk en zou (meer) geoefend kunnen worden in de opleiding.

## Bijlage A. Uitkomst enquête follow-up groep

De interviews zijn gehouden onder een beperkt aantal studenten. Aangezien deze studenten aangegeven hebben om mee te willen doen aan een eventueel vervolgonderzoek op het onderwerp fraude, betekent dit misschien dat zij extra affiniteit hebben met dit onderwerp. Dit hoeft natuurlijk nog niets te zeggen over extra affiniteit met het onderwerp soft controls.

In de onderstaande figuur is voor de volledigheid de uitkomst per respondenten groep weergegeven. Dit is onderverdeeld in:

- **Geïnterviewd:** 6 respondenten zijn geïnterviewd;
- **Benaderd:** 10 respondenten zijn benaderd voor een interview, hiervan hebben drie studenten niet gereageerd op het verzoek en één student heeft aangegeven niet aan het verzoek te kunnen voldoen in verband met de vele deadlines op dat moment;
- **Follow-up:** 25 respondenten die aangegeven hebben beschikbaar te zijn voor follow-up onderzoek en die hun email vermeld hebben in de enquête (dus benaderbaar waren)



Figuur 2 Enquête respons per groep

## Bijlage B. Feedback van respondenten op de (concept)rapportage

Begin september is aan de geïnterviewde studenten en respondenten gevraagd of ze de uitkomsten van het rapport herkenden en nog overige feedback hadden. Tot 1 oktober was er gelegenheid om te reageren. De uitvraag en respons is hieronder weergegeven:

	deelnemers interview	overige respondenten	Totaal
Benaderd	6	18	24
Afwezig ivm vakantie	1	2	3
Uit dienst melding		1	1
'Netto' benaderd	5	15	20
Feedback ontvangen	5	5	10

Tabel 1 Uitvraag en respons feedback op rapport

Bij iedere feedback werd aangegeven dat de generieke bevindingen van de rapportage herkend werd.

Tweemaal werd opgemerkt dat de citaten 'lastig te lezen' waren. Naar aanleiding van deze opmerking zijn de citaten enigszins ingekort (tekstueel wel ongewijzigd).

Overige opmerkingen (ongewijzigd overgenomen uit de mails):

Belangrijkste punten die naar voren zijn gekomen in dit onderzoek:

- Praktijkvoorbeelden en -verhalen van docenten/ gasten helpen de student de koppeling te maken tussen theorie en praktijk;
- De opleiding moet ervoor zorgen dat zij de ontwikkelingen in de accountantsbranche blijven volgen en verwerken in de verschillende vakken. Corporate governance, internal control, soft controls zijn topics welke in de afgelopen jaren steeds belangrijker zijn geworden binnen organisaties en dit zie je dan ook in de wijze waarop hiermee wordt omgegaan. Als accountant dien je mee te gaan in deze ontwikkeling en dan is het belangrijk dat de opleiding dit kan verzorgen.
- Idem voor topics als werkdruk en tegendruk.

Ergens nog kort uit te leggen waarom soft controls relevant/belangrijk zijn binnen de accountantscontrole. Waarom moeten wij als accountants nu expliciet aandacht hieraan besteden? Dit is o.a. ingeregeld in COS 315.14/A78 (eventueel). Wellicht zijn er praktijkvoorbeelden voor bedrijven met slechte soft controls waarbij fraude eerder plaatsvindt (bijvoorbeeld).

Als ik de uitkomsten zie denk ik dat dit onderwerp niet alleen binnen de theoretische opleiding maar ook in de praktijkopleiding en in het trainingsprogramma van de accountantskantoren meer moet terugkomen.

Ook de bijvangst ten aanzien van het omgaan met tegendruk, vind ik interessant. Vanaf welk moment ervaren accountants in opleiding die weerstand en hoe worden ze hierin begeleid binnen de kantoren? Gaan ze hier gedurende de ervaringsjaren beter mee om? Het verschil hierin kan nuttige inzichten bieden voor de studenten die nog in dit beginstadium zitten.

Ik denk dat er in de theoretische opleiding inderdaad hier en daar meer focus op de praktijk mag zijn, zeker op de genoemde punten. Ik vind dat de theorie soms te ver van de praktijk staat (zeker de manier waarop het getoetst wordt) en je zou hiermee deze gaten kunnen dichten.

Het wordt ook genoemd, maar toevoeging van eindtermen zou ik voorzichtig mee zijn: Als je het hebt bijvoorbeeld over een eindterm over tegendruk, is dat inderdaad erg

persoonlijk. De ene trainee kan bv. én zelf sterk in zijn/haar schoenen staan én daarnaast ook nog managers hebben die juist weinig terugdruk geven en behulpzaam zijn waar een andere het tegenovergestelde heeft. Dan ga je in de eindtermen trainees laten zoeken naar een situatie die er helemaal nooit geweest is, of niet zo ervaren is. Dat lijkt me wel lastig. Zelfde geldt dus voor fraudesignalen, een groot deel van ons komt daar nooit mee in aanraking dus is het ook daar lastig een praktische eindterm op te formuleren. Enfin, de conclusie was al dat er geen extra eindtermen nodig zijn, maar wilde even aangeven dat ik het daar wel mee eens ben.