

Discussierapport

Het boegbeeld als voorbeeld

Accountants over Toon aan de Top

September 2012


NBA

"Maar ook op de werkvloer moet aan de deugden veel aandacht worden besteed. Ze moeten het bedrijfsethos van de onderneming vormen. Dit is wie we zijn en wat we verwachten van onze werknemers. Waarbij het uiteraard van het grootste belang is dat de top ze serieus neemt en het goede voorbeeld geeft. Anders lukt het nooit... Want wij mensen zijn nu eenmaal geen engelen."

Professor Andreas Kinneging, Accountantsdag 2011

Inhoudsopgave

Voorwoord	4
Samenvatting en stellingen	5
Leeswijzer	9
1. Wat is Toon aan de Top?	10
1.1 Definitie	10
1.2 COSO model	11
1.3 Corporate governance	13
2. Topleiding	14
2.1 Gedrag	14
2.2 Leiderschap	16
2.3 Effectiviteit	18
3. Toezichthouders	21
3.1 Interne toezichthouders	21
3.2 Externe toezichthouders	25
4. Accountants	27
4.1 Wet- en regelgeving	27
4.2 Enquête NBA	29
4.3 Opleiding en educatie	33
5. Accountantskantoren	34
5.1 Wet- en regelgeving	34
5.2 Toezicht Autoriteit Financiële Markten	35
5.3 Transparantieverlagen	35
5.4 Code voor accountantsorganisaties	37
Literatuurlijst	38
Colofon	40

Voorwoord

De 'Toon aan de Top' is een begrip dat steeds vaker wordt gebruikt om de kwaliteit te typeren van het bestuur van een organisatie. Vanuit het besef dat voorbeeldgedrag een belangrijke factor is bij de interne beheersing wordt veel over de Toon aan de Top geschreven. Toch is het geen gemakkelijk thema. Er zijn uiteenlopende definities in omloop en een helder kader ontbreekt. Toon aan de Top zou opgevat kunnen worden als een onderwerp dat alleen speelt in grote organisaties. Ten onrechte. In het Midden- en Kleinbedrijf (MKB) is het voorbeeldgedrag van de directeur-groootaandeelhouder (DGA) zelfs van meer directe invloed op de bedrijfscultuur dan dat van een bestuursvoorzitter (CEO) van een multinational. Voor accountants is het geven van aandacht aan de Toon aan de Top bij hun cliënten voorgeschreven in de beroepsvoorschriften. Toch vinden zij het lastig om dit bij hun cliënten aan te kaarten. Terwijl de interne toezichthouders dat juist zeer op prijs zouden stellen.

Voor de Signaleringsraad van de NBA is dit aanleiding geweest om Toon aan de Top op te nemen in het programma Kennis Delen. Besloten is om een discussierapport uit te brengen in plaats van de gebruikelijke publieke management-letter, omdat het thema nog de nodige studie en discussie vergt. Het rapport is uitgebracht op 20 september 2012 tijdens de NBA debatbijeenkomst Het boegbeeld als voorbeeld.

Via discussiebijeenkomsten met experts en een enquête onder 1.400 accountants zijn de meningen geïnventariseerd. Er is een aantal interviews gehouden met toonaangevende accountants en met de voorzitter van de Monitoring Commissie Corporate Governance Code. Ook vond een rondetafel bijeenkomst plaats met prominente commissarissen. Centraal stond de vraag welke mogelijkheden en belemmeringen er zijn voor accountants om Toon aan de Top te agenderen bij hun cliënt. Tezamen met literatuuronderzoek heeft dit tot het onderliggende discussierapport geleid.

De NBA wil met dit rapport haar maatschappelijke verantwoordelijkheid nemen. Toon aan de Top is een van de belangrijkste onderwerpen om het goed functioneren van een organisatie te verbeteren. Ook de accountant speelt hierin een rol. In het rapport zijn vier stellingen geformuleerd, gericht aan de diverse partijen die bij Toon aan de Top betrokken zijn. Omdat het goed gebruik is om ook in de spiegel te kijken, gaat de laatste over Toon aan de Top binnen accountantskantoren. Het rapport maakt deel uit van een breed programma. In juni 2012 verscheen de Code voor Accountantsorganisaties, waarin Toon aan de Top een prominente plaats inneemt.

We nodigen u van harte uit om aan de discussie deel te nemen en te reageren op de vier stellingen opgenomen in de samenvatting. Uw reacties kunt u richten aan J. Scheffe RA RO CIA (020 - 301 03 05 of j.scheffe@nba.nl). De reactietermijn sluit op 1 november 2012.

drs. Ruud Dekkers RA
voorzitter NIVRA

drs. Margot Scheltema
lid NBA Signaleringsraad

Samenvatting en stellingen

Waarom Toon aan de Top?

Toon aan de Top gaat over de houding en het gedrag van de topleiding van organisaties. Uit de huidige economische crisis en de ondergang van een aantal bedrijven kan geleerd worden dat het gedrag van de topleiding, de beleving ervan door de medewerkers en de cultuur van de organisatie bepalende factoren zijn voor succes. Het maakt niet uit of de top bestaat uit de raad van bestuur van een internationale beursgenoteerde onderneming, een publieke organisatie of de DGA van een mkb-bedrijf. De les blijft hetzelfde, alleen de dimensies verschillen.

Daarom is ook voor accountants en toezichthouders Toon aan de Top een belangrijk thema. Voor toezichthouders omdat het een factor is bij de beoordeling van de kwaliteit van het bestuur. Voor accountants omdat de Toon aan de Top effect heeft op de kwaliteit van de interne beheersing en daarmee op een van de fundamenten van het goed functioneren van een organisatie. Toch vinden accountants het moeilijk om het onderwerp bespreekbaar te maken bij hun cliënt, of binnen de organisatie waar zij werken als accountant in business of intern accountant. Toezichthouders vinden het belangrijk, maar bespreken het niet altijd met de interne of externe accountant.

Dit discussierapport probeert hierin verandering te brengen. Enerzijds door het begrip Toon aan de Top nader uit te diepen en anderzijds door vier stellingen neer te leggen die uitnodigen tot verdere discussie.

“Voor risk management is de Toon aan de Top de belangrijkste factor. Die vang je niet met key controls. Ook hiervoor moet de accountant de onderneming breed doorgronden en het centrale en lokale management ervaren. Dit alles maakt het accountants vak weer zinvoller en vooral ook leuker!”

Robert-Jan van de Kraats, CFO Randstad NV in ‘De Accountant’, oktober 2010

Wat is Toon aan de Top?

In de praktijk blijkt het niet zo gemakkelijk te zijn om Toon aan de Top te definiëren, laat staan dat er normen zijn om de kwaliteit en effectiviteit ervan te meten. Dit is ook duidelijk gebleken uit de enquête die de NBA in 2012 onder haar leden heeft gehouden. Dit rapport hanteert de volgende definitie, mede gebaseerd op Howard Sklar:

‘Toon aan de Top is de zichtbare bereidheid (of afwezigheid daarvan) van het topmanagement om in de besluitvorming de kernwaarden van de organisatie te laten prevaleren boven andere waarden, en van anderen in de organisatie hetzelfde te verwachten.’

Toon aan de Top betreft de consistentie tussen het (voorbeeld) gedrag van de top en de door die top vastgestelde visie, strategie en basiswaarden van de organisatie. Kort gezegd: laat zien wie je bent, walk the talk. Toon aan de Top is neutraal gedefinieerd, maar kan zowel positief als negatief uitwerken. Het COSO model uit 1992 biedt een belangrijke basis. Het heeft een directe link met interne beheersing en corporate governance. De juiste Toon aan de Top is de basis voor goed bestuur (good governance).

Toon aan de Top en de topleiding

De Toon aan de Top in een organisatie wordt primair bepaald door de hoogste leiding van de organisatie. De visie, waarden en strategie zoals deze door de organisatie zijn vastgesteld worden tot een dode letter als ze niet door de topleiding worden gedragen. Organisaties bestaan uit mensen en het is de taak van de leiding om deze te motiveren om zich in te zetten voor de doelstellingen van de organisatie. Toon aan de Top gaat in feite over leiderschap.

De medewerkers op de werkvloer moeten de normen en waarden van de organisatie kunnen begrijpen en willen naleven, omdat dit de gewenste cultuur van de onderneming is. Het voorbeeldgedrag van een gerespecteerde en betrouwbare topleiding onderstreept dit. Goed voorbeeld doet immers goed volgen. De moderne CEO is zichtbaar en dienend, denkt na over dilemma's en weegt de belangen van alle betrokken stakeholders. Om effectief te zijn moet de Toon aan de Top consistent en zichtbaar zijn en bijdragen aan een open cultuur van vertrouwen. Checks and balances in de organisatie moeten zorgen voor het juiste evenwicht, van werkvloer tot en met de top.

Toon aan de Top heeft te maken met beleving, de wijze waarop de topleiding bij de rest van de organisatie overkomt. Bij grotere bedrijven vervult het middenmanagement vaak een belangrijke rol. Als filter tussen topleiding en werkvloer kan zij de uitwerking van de Toon aan de Top in positieve of negatieve zin beïnvloeden. De effectiviteit van de Toon aan de Top is echter organisatie- en tijdafhankelijk. Elke groeifase van een organisatie vraagt om ander soort leiderschap. Wat vroeger succesvol was, kan in de huidige tijd een achterhaalde vorm van leidinggeven zijn.

Stelling 1:

Toon aan de Top is een basisfactor voor goed bestuur. Daarom dient de topleiding de Toon aan de Top regelmatig op de agenda te zetten en met de interne toezichthouder te bespreken.

Toon aan de Top en toezichthouders

Bij grotere organisaties functioneert veelal een interne toezichthouder, zoals een raad van commissarissen (RvC) of een raad van toezicht (RvT). Deze raden houden onder andere toezicht op het bestuur van de onderneming. De accountant kan hen van relevante informatie voorzien. Hij¹ krijgt tijdens zijn werkzaamheden, via waarneming en gesprekken met medewerkers van de organisatie immers een goede indruk van de cultuur en de Toon aan de Top. In toenemende mate vragen interne toezichthouders de interne en externe accountant naar zijn mening over de Toon aan de Top. Ze verwachten van hem dat hij zijn eventuele zorgen over dit onderwerp op tafel legt. Hij hoeft geen oordeel te geven, maar wordt geacht wel zaken te signaleren. Accountants lijken hier nog niet voldoende op voorbereid te zijn. Anderzijds lijken toezichthouders niet goed te beseffen dat zij accountants kunnen bevragen over dit onderwerp. Belangrijke voorwaarde is dat voldoende tijd wordt vrij gemaakt om het onderwerp periodiek te bespreken. Dat ook externe toezichthouders het belang van Toon aan de Top onderkennen, blijkt uit publicaties van De Nederlandsche Bank (DNB) en uit de insteek die de Belastingdienst kiest bij de inrichting van het horizontaal toezicht op belastingplichtigen.

1 Overal waar in deze publicatie hij staat wordt hij/zij bedoeld.

Stelling 2:

De interne toezichthouder dient tenminste eenmaal per jaar de Toon aan de Top te bespreken in aanwezigheid van de accountant, zonder dat de topleiding hieraan deelneemt. Dit tast de vertrouwensrol van de accountant naar de topleiding niet aan.

Toon aan de Top en accountants

Eigenlijk is Toon aan de Top geen nieuw onderwerp voor accountants. Zij moeten al bij de opdrachtacceptatie aandacht besteden aan de integriteit van hun cliënt. De Verordening Gedragscode (VGC) schrijft dit voor vanuit de fundamentele beginselen van het beroep. Het gaat hierbij om de beoordeling van de zakelijke reputatie, de bedrijfscultuur en de houding van het management ten opzichte van verslaggeving en interne beheersing.

De Toon aan de Top vormt ook onderdeel van de beoordeling van de controleomgeving en de risicoanalyse tijdens de uitvoering van een controleopdracht. Iedere accountant, of het nu een externe, intern of overheidsaccountant betreft, moet zijn bevindingen rapporteren aan de toezichthouders van de organisatie. Maar ook voor accountants die niet als accountant optreden (de accountants in business) speelt de Toon aan de Top een rol. Van hen wordt op basis van de VGC verwacht, dat zij in hun werkomgeving een op fundamenteel ethische beginselen gebaseerde cultuur bevorderen.

Stelling 3:

Accountants moeten de Toon aan de Top altijd aan de orde stellen in hun besprekingen met de topleiding en de interne toezichthouder. Hierbij kunnen zij volstaan met een mondelinge toelichting en goed onderbouwde signalen.

Een groot deel van de accountants ervaart drempels om de Toon aan de Top op de agenda te zetten. Uit de enquête van de NBA blijkt dat accountants een gedegen basis missen voor het bespreken van de Toon aan de Top. Of ze zijn bevreesd dat de relatie beschadigd kan worden als de cliënt (de bedrijfsleiding) niet open staat voor dit onderwerp, met name in het mkb. Accountants die de Toon aan de Top wel bespreken hebben echter ervaren dat dit in het algemeen positief wordt gewaardeerd. Het is daarom belangrijk om in de accountantsopleiding en de permanente educatie meer aandacht te besteden aan de Toon aan de Top en aan de gedragsmatige aspecten van interne beheersing.

Toon aan de Top binnen accountantskantoren

De Toon aan de Top binnen accountantskantoren kan niet onbesproken blijven. Om de Toon aan de Top bij hun cliënten geloofwaardig aan de orde te kunnen stellen moeten accountants ook naar zichzelf kijken. In toezichtrapporten van de Autoriteit Financiële Markten (AFM) worden kritische opmerkingen gemaakt over de cultuur op accountantskantoren, vooral over conflicterende commerciële en vaktechnische prioriteiten. De kantoren hebben de noodzaak tot verbetering onderkend en in hun wettelijk verplichte transparantieverslagen wordt steeds meer aandacht besteed aan de Toon aan de Top.

Stelling 4:

Meer dan bij andere organisaties is het essentieel dat de Toon aan de Top binnen accountantskantoren niet alleen door de topleiding wordt uitgedragen, maar ook door alle andere accountants, met name degenen die als partner, of vennoot, of in een vergelijkbare positie werkzaam zijn bij het kantoor.

De NBA blijft bij dit thema niet passief aan de zijlijn staan. Op 28 juni 2012 is de Code voor Accountantsorganisaties met een OOB-vergunning door elf van de dertien accountantsorganisaties ondertekend. Deze code maakt onderdeel uit van het Plan van Aanpak dat de NBA in het najaar 2010 heeft gepubliceerd. De Toon aan de Top binnen het kantoor vormt een van de pijlers van de code.

Leeswijzer

In de komende vijf hoofdstukken wordt de Toon aan de Top in al zijn facetten uitgewerkt:

- **Hoofdstuk 1** start met de definitie van Toon aan de Top en het belang daarvan uit oogpunt van corporate governance en interne beheersing. Het COSO model uit 1992 geldt hierbij als fundament.
- **Hoofdstuk 2** gaat nader in op de belangrijkste factor binnen de Toon aan de Top: de topleiding. Aan de orde komen gedrag, leiderschap en voorwaarden voor effectieve Toon aan de Top.
- **Hoofdstuk 3** richt zich op de toezichthouders, te onderscheiden in interne en externe toezichthouders. Ook zij hebben belang bij goed inzicht in de Toon aan de Top.
- **Hoofdstuk 4** staat stil bij de rol van de accountant bij de Toon aan de Top, mede op basis van de NBA enquête onder accountants.
- In een discussierapport over de Toon aan de Top mag de Toon aan de Top binnen accountantskantoren niet ontbreken. **Hoofdstuk 5** gaat hier op in.

De werkgroep die heeft meegewerkt aan de totstandkoming van dit rapport heeft een aantal geanonimiseerde praktijkcases verzameld, met zowel een positieve als negatieve strekking. Ze staan verspreid over dit rapport. Als onderdeel van het project zijn interviews afgenomen met gezaghebbende accountants en de voorzitter van de Monitoring Commissie Corporate Governance Code. Citaten uit deze interviews zijn in dit rapport verwerkt. Ze zijn te herkennen aan de oranje tekstvlakken. Daarnaast biedt dit rapport negen handvatten voor het omgaan met Toon aan de Top. Ze zijn genummerd weergegeven in aparte kaders.

Geïnterviewde personen



prof. dr. C. Cools RA, hoogleraar RUG en partner bij Booz & Company



J.M.A. van Huut RA, bestuursvoorzitter Mazars en bestuurslid NBA



prof. dr. L. Paape RA RO CIA, Dean & Member Executive Board Nyenrode Business Universiteit



mr. drs. M.H.M. Smits RA, CEO Sara Lee en voormalig CFO KPN



drs. J. Streppel, voorzitter Monitoring Commissie Corporate Governance Code, voormalig CFO Aegon en onder andere president commissaris KPN



Mw. drs. J.M. van Zanen-Nieberg RA, algemeen directeur Auditdienst Rijk

01 | Wat is Toon aan de Top?

Dit hoofdstuk gaat in op de definitie van Toon aan de Top. Het thema kent zijn oorsprong in het COSO model voor interne beheersing en heeft een directe relatie met corporate governance.

1.1 Definitie

De Toon aan de Top gaat over de topleiding. Bij grotere organisaties zowel in de publieke als de private sector is dit het bestuur of de directie, in het mkb veelal de DGA. De huidige economische crisis en diverse ondernemingsschandalen maken duidelijk dat het gedrag van de top en de organisatiecultuur bepalende factoren zijn voor succes. Op dit gebied verschijnen steeds meer codes. Gericht op het individu, de individuele organisatie of een gehele sector. De codes proberen zich meestal te beperken tot het neerleggen van algemene principes (principle based benadering). De toenemende claimcultuur, de macht van de media, talloze voorbeelden van reputatieschade en de angst voor het nemen van eigen verantwoordelijkheid leiden anderzijds tot de behoefte om zich te verschuilen achter regels (rule based benadering). Bij de totstandkoming van dit rapport bleek regelmatig dat de betrokkenen op verschillende wijze invulling geven aan het begrip Toon aan de Top.

“Toon aan de Top is voor mij een heel breed begrip. Nog altijd wordt er te veel nadruk gelegd op compliance (‘we doen hier geen dingen die niet mogen’). Het wordt naar mijn mening allemaal veel leuker, bestendiger en motiverender als je het ziet als een onderdeel van corporate social responsibility. En dan gaat het richting ‘Wij doen hier alleen maar de goede dingen’. Dat is heel goed verenigbaar met een sterke focus op lange termijn waarde creatie. Ik hanteer in dat verband het rijtje ‘weten, doen en willen’. Het gaat er naar mijn mening om dat de mensen weten wat wel en niet hoort, dat ze ook echt de goede dingen gaan doen, en dat ze er trots op zijn dat ze bij een bedrijf werken waar iedereen zo in de race zit, ze willen niet meer anders.”

Marcel Smits

“Ik zie Toon aan de Top als onderdeel van cultuur. Gedrag en cultuur kun je niet los zien van organisatieontwikkeling en standaardisatie/werkwijze. Dat moet met elkaar verbonden zijn. Het gaat om balans zoeken, ook tussen resultaat en snelheid. Bij ministeries geldt wat de minister wil. Dat is bepaald door het regeerakkoord en de resultaatgebieden daarbinnen. Daar gaat de minister mee aan de slag, het departement helpt daarbij en laat de minister niet vallen.”

Anneke van Zanen-Nieberg

Toon aan de Top is een belangrijke factor voor het behalen van de doelstellingen van de organisatie. Hierbij gaat het niet zo zeer om harde beheersmaatregelen zoals procedures, functiescheiding en fysieke beveiliging, maar veel meer om zachte factoren die het gedrag van mensen binnen organisaties beïnvloeden, de zogenaamde soft controls. Toon aan de Top wordt

gezien als een essentieel onderdeel van de soft controls. Het begrip heeft een Angelsaksische oorsprong (Tone at the Top) en wordt in de internationale literatuur beschreven door wetenschappers zoals Merchant en Sklar. In de Nederlandse literatuur is Swinkels één van de weinigen die een publicatie heeft uitgebracht over Toon aan de Top. Hij onderscheidt drie bouwstenen van Toon aan de Top: leiderschap, communicatie en cultuur. Deze moeten consistent zijn en gemonitord worden.

In dit discussierapport is gekozen voor de volgende definitie:

‘Toon aan de Top is de zichtbare bereidheid (of afwezigheid daarvan) van het topmanagement om in de besluitvorming de kernwaarden van de onderneming te laten prevaleren boven andere waarden, en van anderen in de organisatie hetzelfde te verwachten.’

De Toon aan de Top betreft de consistentie tussen het (voorbeeld)gedrag van de top en de door die top vastgestelde visie, strategie en basiswaarden van de organisatie. Zichtbaarheid is hierbij een belangrijke factor. Het gaat er uiteindelijk om dat de medewerker op de werkvloer kan zien wat de gewenste normen en waarden zijn en dit ook gelooft, waardoor hij het gewenste gedrag gaat vertonen. Kortgezegd: doe wat je zegt, walk the talk.

“Ik zie Toon aan de Top als de invloed van de leiding op het gewenste gedrag van de mensen in de organisatie. De leiding moet het goede voorbeeld geven binnen maatschappelijke aanvaardbare normen. Dat vereist ook zichtbaarheid. De leiding van een onderneming moet de toekomst van de onderneming ontwikkelen en kunnen uitleggen wat en waarom zij iets doet. Het beloningsbeleid is onderdeel van de Toon aan de Top. Niet zeker is dat variabele beloning tot betere prestaties leidt. Als je de verkeerde basis kiest voor de variabele beloning dan krijg je het verkeerde gedrag, zoals sturen op omzet in plaats van op tevreden klanten, op de grootte van de risico's die worden gelopen en op de werknemerstevredenheid. Waardering voor prestaties kan ook blijken uit een compliment zoals: “goed gedaan”! Ook de ruimte die een werknemer krijgt om verantwoordelijkheid voor zijn werk te mogen dragen - zonder teveel regels en bureaucratie - bevordert tevredenheid. Ook dat is Toon aan de Top.”

Jos Streppel

“Iemand gaf ooit aan dat ethisch is wat de bestuurder doet als hij zelf denkt dat het goed is wat hij doet en onder tafel een microfoon zit waardoor de RvC kan mee luisteren. Het is volgens hem pas echt goed als de bestuurder de goede dingen doet als de microfoon niet aan staat. Het moet vanuit de mens zelf komen, ook als geen sprake is van toezicht. Als stappenplan kan gehanteerd worden: eens met jezelf zijn, bereid om verantwoording af te leggen, transparant zijn, toezicht toelaten.”

Jos van Huut

De Toon aan de Top is voor elke organisatie relevant, niet alleen in de private sector, maar evenzo in de publieke sector. Het lastige van het onderwerp is dat er geen duidelijke normen bestaan waarmee de kwaliteit en effectiviteit gemeten kunnen worden. In het COSO model van interne beheersing werd voor het eerst aandacht besteed aan het begrip.

1.2 COSO model

De belangstelling voor interne beheersing en corporate governance vindt zijn oorsprong in het rapport van de Treadway-commissie uit 1987. Deze commissie deed aanbevelingen om bij organisaties in de VS de systemen van interne beheersing (internal control) op een hoger plan te brengen. Het rapport benadrukte de grote betekenis van de controleomgeving en gedragscodes. In 1992 verscheen als vervolg hierop het COSO² Internal Control framework, waarin internal control als volgt wordt omschreven:

‘Internal control is a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

2 COSO is een afkorting van The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. De deelnemende organisaties zijn: the American Institute of Certified Public Accountants, the American Accounting Association, The Institute of Internal Auditors, the Institute of Management Accountants en the Financial Executives Institute.

- Effectiveness and efficiency of operations
- Reliability of financial reporting
- Compliance with applicable laws and regulations.'

Volgens COSO bestaat internal control uit vijf samenhangende componenten: control environment (controleomgeving); risk assessment (risicoanalyse); control activities (beheersingsmaatregelen); information and communication en monitoring. De controleomgeving is het fundament voor de overige vier componenten:

'The control environment sets the tone of an organization, influencing the control consciousness of its people. It is the foundation for all other components of internal control, providing discipline and structure. Control environment factors include the integrity, ethical values and competence of the entity's people; management's philosophy and operating style; the way management assigns authority and responsibility, and organizes and develops its people; and the attention and direction provided by the board of directors.'

Handvat 1: Beoordeling interne beheersing

De interne beheersing kan met gerichte vragen worden onderzocht. Het verdient aanbeveling deze specifiek te maken voor de organisatie. De vragen vertonen soms overeenkomsten met personeelstevredenheidsonderzoeken. Uitbreiding van deze onderzoeken met Toon aan de Top vragen kan effectief zijn:

1. Zijn de visie, missie en doelen van de organisatie (organisatiewaarden) breed en specifiek genoeg?
2. Worden ze goed gecommuniceerd en uitgedragen, bijvoorbeeld via businessplannen? Is de gedragscode (code of ethics) passend, wordt die door allen begrepen, hoe wordt omgegaan met dilemma's en met overtredingen?
3. Geeft de top het goede voorbeeld en toont deze betrokkenheid bij goede interne controles, worden overtredingen bestraft en gecommuniceerd en is de communicatie effectief?
4. Zijn prestatiebeloningen gebaseerd op realistische doelen, zonder verleidingen en zijn de prestatie indicatoren betrouwbaar? Voldoende gericht op de lange termijn?
5. Hebben medewerkers de kennis en vaardigheden om hun taken goed uit voeren, zijn er goede functiebeschrijvingen en is er een effectief personeelsbeleid gericht op ontwikkeling?
6. Zijn de toezichthouders effectief en competent, kennen zij de branche voldoende? Worden zij voorzien van tijdige informatie, worden dilemma's gedeeld en is daar aandacht voor de controleomgeving, inclusief de Toon aan de Top?
7. Hoe is stijl van leidinggeven, past die bij de waarden van de organisatie? Hoe is het risicomanagement? Is er een goede balans tussen risico nemen en controls? Hoe is de stabiliteit van sleutelfiguren? Is er respect voor wetten, regelgeving en compliance? Is er voldoende interactie met de werkvloer? Zijn beslissingen uitgebalanceerd? Is de organisatie-structuur geschikt (bevoegdheden en verantwoordelijkheden) om de missie te realiseren?
8. Zijn de informatiesystemen adequaat, is de communicatie helder en wordt compliance gemonitord?

Gebaseerd op: training IIA Nederland, James Roth, 'How to evaluate corporate culture'

In de uitwerking van de controleomgeving komt het begrip Toon aan de Top slechts zeer beperkt voor:

'Effectively controlled entities strive to have competent people, instill an enterprise-wide attitude of integrity and control consciousness, and set a positive Tone at the Top.'

Het valt hierbij op dat Toon aan de Top een positieve invulling kan hebben, wat impliceert dat het ook een negatieve lading kan krijgen. Dit blijkt uit het volgende citaat uit COSO:

‘Tone at the top can be either a driver or a barrier to internal control.’

Verder blijkt dat de Toon aan de Top vooral te maken heeft met gedrag, waarbij het topmanagement het goede voorbeeld dient te geven. COSO werkt op dit moment aan een herziening van de publicatie uit 1992. De eerste conceptversie meldt onder andere:

‘Management and the board of directors or equivalent oversight body are expected to lead by example in developing values, a philosophy, and an operating style in the pursuit of the entity’s objectives. Such values balance the needs and concerns of different stakeholders, such as employers, suppliers, customers, competitors, regulators, investors, and the wider community.’

1.3 Corporate governance

Sinds de publicatie van het COSO rapport is de aandacht voor corporate governance en de kwaliteit van de interne beheersing sterk toegenomen. Dit blijkt uit de grote hoeveelheid studies, rapporten en codes die sindsdien zijn verschenen. In Nederland is de Nederlandse Corporate Governance Code (2003) de bekendste. Uit al deze publicaties wordt duidelijk dat het gedrag van de topleiding van wezenlijke betekenis is voor de kwaliteit van het bestuur en uiteindelijk de continuïteit van de organisatie. Toch hebben deze publicaties weinig geholpen bij het voorkomen van crisissen van de laatste tijd. Op de debatsite accountant.nl schrijft Jules Muis in zijn blog hier het volgende over:

“Ondanks de door COSO en Sarbanes-Oxley geïnspireerde belangstelling voor de tone at the top de afgelopen twintig jaar, werd in die tijd de donkere kant van het ondernemingsgebeuren - in weerwil van een overvloed aan dichtgevinke checklists - gekenmerkt door de stilte van het graf.”

Jules Muis, blog februari 2012

In 2011 publiceerde de International Federation of Accountants (IFAC) een rapport gebaseerd op interviews met 25 vooraanstaande opstellers van jaarverslagen, commissarissen, accountants, standaardsetters, toezichthouders en investeerders. Centraal stond de vraag wat er - in de nasleep van de financiële crisis - moet worden gedaan om de corporate governance, financiële verslaggeving en audit van organisaties te verbeteren en het nut van jaarverslagen te verhogen.

Een noodzakelijke voorwaarde voor hoogwaardige verslaggeving blijkt sterke governance te zijn:

‘Good Governance starts with Tone at the Top. The financial crisis has stressed that good governance counts. Corporate governance failure is at the core of all of the issues experienced during the global financial crisis. The strongest form of defense against governance failures comes from an organization’s culture and its behaviors. Effective governance in organizations depends on employee’s integrity, which starts with management’s tone at the top. Interviewees recommended that boards should formulate the values to which they adhere in a code of conduct and, subsequently instill those values throughout the organization.’

Uit: IFAC rapport ‘Integrating the business reporting supply chain’

02 | Topleiding

Dit hoofdstuk gaat nader in op twee belangrijke elementen binnen de Toon aan de Top: gedrag en leiderschap. Voorwaarden voor een effectieve Toon aan de Top zijn walk the talk, zichtbaarheid en een open cultuur.

2.1 Gedrag

De laatste decennia wordt veel aandacht geschonken aan de gedragskant van organisaties. Mensen gedragen zich niet altijd zo rationeel als in de economische wetenschap lange tijd werd verondersteld. Organisaties bestaan uit mensen en het gaat er om deze mensen te motiveren om zich in te zetten voor het realiseren van de doelstellingen van de organisatie. Dit is de belangrijkste taak van de topleiding. Het gedrag van de topleiding is daarmee één van de belangrijkste, zo niet de belangrijkste factor voor het succes of de neergang van een organisatie.

Ook als de Toon aan de Top door de topleiding goed wordt ingevuld blijkt in de praktijk dat die de werkvloer niet altijd bereikt. In grote(re) organisaties speelt het middenmanagement hierin een belangrijke rol. Zij vormt een belangrijke schakel bij het effectueren van de Toon aan de Top vanuit het bestuur. Als filter tussen topleiding en werkvloer kan zij de uitwerking van de Toon aan de Top in positieve of negatieve zin beïnvloeden. De belangen van het middenmanagement hoeven echter niet altijd synchroon te lopen met die van het topmanagement. Ook in de prioriteitenstelling kan het door de top gewenste voorbeeldgedrag minder aandacht krijgen. De wijze van belonen van het management binnen de organisatie speelt hier vaak een belangrijke rol in.

Een onderzoek van Ziegler uit 2005 onder grotere ondernemingen laat zien dat besluiten van de top niet zomaar de werkvloer halen. Ruim twee derde van de leiding en slechts een derde van de werkvloer bevestigde 'dat het gedrag van de mensen waarmee ik werk consistent is met de missie, visie en waarden van de onderneming'.

Positief voorbeeld

Bestuur neemt actief deel in cultuurproject

Binnen een grote organisatie in Nederland vindt een project plaats waarbij de focus ligt op cultuur en het herijken van de (integriteits-)normen en waarden zoals deze binnen de organisatie gelden. Het bestuur van de organisatie neemt actief deel aan dit project. Niet alleen door middel van sponsorship, maar ook door in verschillende werkgroepen te gaan zitten en het zelf afnemen van interviews.

Negatief voorbeeld

Van zakelijk naar persoonlijk aansturen

De Raad van Bestuur (RvB) van een grote multinational houdt maandelijks performance reviews met het management van de verschillende business units. Tijdens deze besprekingen geeft de RvB altijd aan om transparant te zijn en mogelijke financiële risico's in grote projecten te benoemen. Zodra deze risico's waarheid worden blijkt dat de RvB de discussies minder zakelijk en steeds meer persoonlijk voert. De oorzaken liggen bij de individuele managers en deze dienen dan maar een oplossing te zoeken of op te stappen. Hierdoor wordt een cultuur gecreëerd van angst. Het management van de business units en de projectmanagers stellen zich terughoudend, op hetgeen leidt tot het achterhouden van risico's met financiële drama's en onnodig vertrek van middenmanagement. Ook resulteert dit in wantrouwen tussen de business units. Door de RvC worden geen onderzoeken of exit interviews gedaan omdat de CEO al jaren zulke goede prestaties levert.

De Toon aan de Top gaat over het gedrag van de topleiding. De visie, waarden en strategie van de organisatie worden een dode letter als ze niet zichtbaar door de directie of het bestuur worden uitgedragen. Het belang dat zij hieraan hecht kan op verschillende manieren tot uiting komen:

- concrete besluiten waarin de waarden van de organisatie uitdrukkelijk naar voren komen zoals het starten van een cultuurveranderingsprogramma. De echte test ligt in de beslissing om zaken die geld opleveren niet te doen ten gunste van andere waarden, zoals bijvoorbeeld integriteit.
- maatregelen die medewerkers doen stil staan bij de uitvoering van beleid in de dagelijkse praktijk, zoals het moeten afleggen van verantwoording.
- maatregelen die zorgen voor meer aandacht van de medewerkers voor de organisatiewaarden, zoals periodieke dilemma trainingen en verplichte interne consultatie.
- acties die helder naar voren brengen dat het niet naleven van regels (non-compliance) in de organisatie niet geaccepteerd wordt, met eraan gekoppeld monitoring, handhaving en communicatie.

In de praktijk vallen de maatregelen vaak met elkaar samen, zo wordt in arbeidsovereenkomsten een code of conduct opgenomen. Medewerkers nemen hierdoor al bij indiensttreding kennis van de code. Dit wordt versterkt door de naleving ervan op te nemen in beoordelingsgesprekken. Het niet naleven van de code kan dan bijvoorbeeld leiden tot verlies van de variabele beloning, schorsing of zelfs ontslag. Ook kunnen leidinggevenden op gezette momenten (bijvoorbeeld elk kwartaal of elk half jaar) verklaren dat zij hebben gehandeld in lijn met de bestaande code.

Het is belangrijk dat er ruimte bestaat om dilemma's en tegenstellingen in de cultuur van de organisatie bespreekbaar te maken. Bijvoorbeeld de verhouding tussen winst en de andere waarden van de onderneming, de vraag of het belonings-systeem consistent is met de Toon aan de Top of juist tegengesteld en de mogelijkheid om in alle openheid een andere mening te hebben. Deze ruimte kan onder meer gecreëerd worden door gerichte trainingen, medewerkersonderzoeken of personeelsbijeenkomsten. Het is belangrijk dat de topleiding de daar gesignaleerde knelpunten en signalen op een eerlijk wijze terugkoppelt naar de medewerkers en dat gezamenlijke acties opgezet worden. Dit vereist consistent gedrag, zowel in tijd als intensiteit. Tussentijdse aanpassingen door bijvoorbeeld economische tegenwind kunnen snel leiden tot cynisme onder de medewerkers, de beleving dat alle mooie plannen alleen maar voor de Bühne waren opgezet.

Negatief voorbeeld

Verkeerd voorbeeldgedrag bij het aannemen van giften

Aan het management van een businessunit was vanuit het topmanagement opgedragen om de kernwaarden en de regels omtrent integriteit te communiceren aan de medewerkers. Hiervoor was vanuit het concern een presentatie aangeleverd met de uitgangspunten en regels. Een specifiek aandachtspunt betrof het aannemen van giften van leveranciers. In de week van de presentatie ging hetzelfde management van de business unit echter op luxe wijze dineren op uitnodiging van een grote leverancier. Hierdoor werd de geloofwaardigheid van de gecommuniceerde regels richting de medewerkers volledig ondermijnd. De opzet van de regels was helder en ze waren gecommuniceerd door het management. Maar door zelf als management niet conform de regels te handelen, werden de uitgangspunten van deze regels grotendeels teniet gedaan.

Positief voorbeeld

CEO zit dicht op de werkvloer

Een CEO van een grote multinational heeft na zijn aantreden een duidelijke visie neergelegd voor een nieuwe onderneming. Om deze visie handen en voeten te geven gebruikt hij de helft van zijn tijd om de wereld over te vliegen om te zien hoe het eraan toegaat en om te discussiëren. Hij geeft aan dat hij dicht op de werkvloer zit en daarbij genoeg feedback krijgt, omdat de mensen niet bang zijn om iets te zeggen. 'Mensen onthouden niet alleen wát je zegt, maar wát je doet. Interesse tonen als iemands moeder is overleden. Een briefje schrijven als iemand een promotie heeft gekregen. Zie een bedrijf als plasma, niet als een hiërarchie. Een leider kan dat plasma door zijn gedrag positief beïnvloeden. Als je positief bent, zijn mensen graag bij je in de buurt. Ze willen met je mee'. De rol van de CEO is vooral zorgen dat iedereen in het bedrijf succesvol kan zijn. Met deze houding boekt de CEO succes door structureel te groeien in onder andere resultaat, aantal innovaties en marktaandeel.

Het bestuur dient haar visie over onderwerpen die direct aan de bedrijfsnormen en -waarden gerelateerd zijn duidelijk te uiten. Dit geeft het belang aan dat zij hieraan hecht en vergroot de betrokkenheid van de medewerkers bij deze onderwerpen. Bijvoorbeeld vastlegging van heldere richtlijnen over cliënten en opdrachten die de organisatie niet wil accepteren. Het consequent handhaven van normen en waarden binnen de organisatie is één van de duidelijkste signalen die vanuit het bestuur kan komen.

In veel mkb-ondernemingen wordt de cultuur gekenmerkt door een sterke nadruk op loyaliteit en traditie. Dit geldt met name bij de kleinere bedrijven, waarin de DGA per definitie een dominante positie inneemt. In korte tijd kan deze veranderingen bewerkstelligen die direct effect hebben op de organisatie. De DGA heeft een belangrijke voorbeeldfunctie voor de werknemers. Zij weten voor wie zij werken. Het stimuleert de medewerkers om een tandje bij te schakelen als dat nodig is. De DGA is bereikbaar voor iedereen. In tegenstelling tot de praktijk bij grote organisaties zijn de meeste zaken rondom de Toon aan de Top niet geformaliseerd, noch vastgelegd in bijvoorbeeld codes en procedures. Het middenmanagement is van beperkte omvang. De communicatie gaat rechtstreeks en meestal mondeling.

Voor het mkb geldt dus des te meer dat de Toon aan de Top van belang is. In het mkb is de leiding meer zichtbaar voor de werkvloer en voor een groot deel komt daar het feitelijk gedrag van de organisatie tot uiting. Dit stelt hoge eisen aan de consistentie, aan doen wat je zegt en aan het goede voorbeeld geven. Gedrag van de leiding dat daarmee niet in overeenstemming is wordt onmiddellijk gesignaleerd. Dit heeft voordelen als de Toon aan de Top goed is. Indien dat niet zo is, zijn de nadelen ook groter.

2.2 Leiderschap

Toon aan de Top heeft duidelijk ook te maken met leiderschap. De stijl van leidinggeven is een belangrijke component van de Toon aan de Top. De resulterende effectiviteit van Toon aan de Top is organisatie- en tijdafhankelijk. Ook de (groei) fase waarin de organisatie zich bevindt is van belang. Een dominante leider kan in sommige organisaties of fasen heel effectief zijn, in andere situaties juist niet. Het ideale type leiderschap is ook in de tijd aan verandering onderhevig. Uit diverse onderzoeken blijkt dat dienend leiderschap in opkomst is.

Adviesbureau Boer & Croon deed in 2011 onderzoek naar de Nederlandse CEO's bij een twintigtal organisaties. Het bureau concludeert dat het vak van CEO drastisch is veranderd. De ideale CEO wikt en weegt, laat zich voeden door zijn omgeving en realiseert zich te allen tijde dat hij minder belangrijk is dan zijn organisatie. Hij geeft alleen interviews als hij iets over de onderneming mag vertellen. Over het algemeen beseft hij dat hij een passant is en dat zijn eigen persoon niet ter zake doet. Er is een duidelijke kentering waarneembaar ten opzichte van de jaren negentig. Moderne bestuursvoorzitters zijn beter benaderbaar en meer gevoelig voor de publieke opinie. Een geïnterviewde CEO verwoordde het als volgt: "In goede tijden gunt een CEO de credits aan zijn medewerkers, maar bij tegenwind moet hij zelf de klappen opvangen." De moderne CEO is volgens Boer & Croon iemand die vrijwel altijd worstelt met dilemma's. Voor zijn medewerkers moet hij dienend en zichtbaar zijn.

In Nederland gold lang het uitgangspunt van collectief bestuur. Door Angelsaksische invloeden kwam in de negentiger jaren de CEO in opkomst, gekoppeld aan hoge (deels variabele) beloningen. Dit brengt ook risico's met zich mee. Professor Kees Cools van de RUG onderzocht enkele jaren geleden 25 grote boekhoudschandalen zoals Enron, Worldcom en Ahold. Hij vergeleek de besturing van deze bedrijven met die van 25 soortgelijke bedrijven waar geen fraude plaats had gevonden. De oorzaak van de fraudes bleek niet in het ontbreken van formele governance structuren te liggen. De belangrijkste oorzaken waren het zonnekoning gedrag van CEO's, excessieve variabele beloningen en het afgeven van irreële targets. Bij de frauderende bedrijven was sprake van gevierde helden, mensen met een buitensporige grote populariteit in het zakenleven en daarbuiten. Deze CEO's werden ruim drie keer zo vaak geciteerd in de pers als hun collega bestuursvoorzitters en waren twee tot tweeënhalf keer vaker gescheiden. Het grootste probleem van een zonnekoning is echter niet zijn hang naar glorie, roem en heldenverering. Nee, hij duldt geen tegenspraak en dat is veel ernstiger, aldus Cools. Dan verdwijnen de checks and balances en wordt de macht niet langer gecontroleerd. Het succes wordt dan de kiem van het probleem.

"Als commissaris moet je goed beseffen dat de organisatie geen zelfreinigend vermogen heeft als het gaat om de toonzetting aan de top. Daar moet je dus dwingend zelf voor zorgen. Eens te meer daar stoerdoenerij op de bestuursverdieping voor een onderneming een van de grootste risico's vormt."

Leen Paape

Is zonnekoning gedrag altijd een bedreiging voor de organisatie? Dat hoeft niet volgens het proefschrift van Antoinette Rijsenbilt van de Erasmus Universiteit Rotterdam. Een zekere mate van narcisme bij een topbestuurder is een essentiële voorwaarde voor effectief leiderschap. Maar een overdosis kan een destructief effect hebben. Uit haar onderzoek komt naar voren dat fraude vaker voorkomt bij hoog narcistische CEO's, in vergelijking tot CEO's die lager scoren op de narcistische persoonlijkheidsdimensie. Het resulteert in afnemende financiële prestaties, minder tegenmacht en een hogere fraudegevoeligheid. Rijsenbilt raadt toezichthouders aan om in te grijpen als de CEO steeds meer narcisme laat zien.

Handvat 2: Indicatoren voor zonnekoning gedrag

Kantoor:

Past het hoofdkantoor, de werkkameromvang (m²) en inrichting van de directeur/voorzitter bestuur bij de waarden van de organisatie?

Auto:

Past de auto van de directeur en de situering van de parkeerplaats bij de waarden van de organisatie? Indien sprake is van een privéchauffeur, wordt die ook gebruikt buiten werkdagen?

Media:

Hoe groot zijn de foto's van de directeur in het jaarverslag en andere uitingen van de organisatie? Zijn er prijzen die de directeur heeft ontvangen, bijvoorbeeld beste CEO van het jaar? Verschijnt de directeur regelmatig in de pers en gaat het dan om zijn persoon of om de organisatie die hij leidt? Wordt de directeur regelmatig gesignaleerd op vip-bijeenkomsten zonder dat sprake is van belang voor de organisatie?

Beloning:

Hoe verhoudt de beloning van de directeur zich tot de overige beloningen in de organisatie en met welk percentage groeit zijn beloning jaarlijks? Is die gerelateerd aan hoge groeid doelstellingen en worden wel eens privé uitgaven gedeclareerd?

Gebaseerd op: A. Rijsenbilt, 'CEO Narcissism: Measurement and impact'

“Ten aanzien van de controleomgeving en de Toon aan de Top in de publieke sector ervaar ik dat men goed aanspreekbaar is. Over aantrekkelijke uitnodigingen zonder professionele noodzaak ben ik kort. Doen we niet! Eigenlijk zou iedereen een ethiek training moeten volgen.”

Anneke van Zanen-Nieberg

Negatief voorbeeld

Tegenstrijdige boodschappen van de raad van bestuur

De Raad van bestuur belijdt het belang van compliance, ethiek en integriteit. Ze besteedt daar zelf tijd en energie aan. De organisatie beschikt over een gedragscode, doet aan compliance trainingen en heeft een cultuurprogramma. Tegelijkertijd legt het bestuur aan het management zeer ambitieuze financiële targets op. Dit vergt het uiterste van het management, zodat compliance, ethiek en integriteit erbij inschieten. Uiteindelijk bepaalt de financiële performance de bonus, status en carrière-mogelijkheden van het management. De Raad van Bestuur is onvoldoende op de hoogte van deze risico's en monitort hierop onvoldoende, maar kijkt primair naar de financiële performance. De internal audit afdeling en externe accountant stellen dit evenmin aan de orde.

Een belangrijk uitgangspunt van corporate governance is dat macht altijd moet worden gecontroleerd. Indien de macht te sterk is geconcentreerd in één persoon is het risico van het ontsporen van de organisatie groter, dan wanneer voldoende tegenmacht bestaat. Interne toezichthouders spelen hierbij een belangrijke rol. Dit komt nader aan de orde in hoofdstuk 3.

2.3 Effectiviteit

Toon aan de Top valt en staat bij voorbeeldgedrag en consistentie. Bestuurders moeten zichtbaar zijn en er dient een cultuur te bestaan waarin de focus ligt op vertrouwen in plaats van op controle. Voor effectieve Toon aan de Top zijn drie voorwaarden van belang:

1. Walk the talk:

Het is belangrijk dat het (voorbeeld)gedrag van bestuurders overeenstemt met de kernwaarden van de organisatie. Beoordelings- en beloningscriteria dienen consistent te zijn. Bestuurders moeten doen wat zij uitdragen naar de rest van de organisatie. De beleving van dit voorbeeldgedrag is heel belangrijk. De medewerkers op de werkvloer moeten de normen en waarden van de organisatie kunnen begrijpen en willen naleven, omdat dit de gewenste cultuur is en de leiding hieraan ook zelf uiting geeft.

“Mensen laten zich bij dilemma's nauwelijks leiden door regelgeving of procedures. Het eigen morele oordeel, de inschatting van wat belangrijke anderen verwachten, het gedrag van naaste collega's en vooral het voorbeeldgedrag van leidinggevendenden hebben veel meer invloed. Dat blijkt keer op keer uit diverse onderzoeken.”

Muel Kaptein en Philip Wallage in Parool, oktober 2005

Negatief voorbeeld

Beleving door medewerkers

In een groot bedrijf vond een Toon aan de Top bijeenkomst plaats met de 100 belangrijkste medewerkers. De voorzitter van de RvC leidde de bijeenkomst en benadrukte het belang van een goede Toon aan de Top voor de organisatie. Tijdens de borrel verzuchtte hij echter dat hij gelukkig weer een jaar van dit gezeur af was. Toen begreep iedereen het werkelijke belang van de bijeenkomst en hoe het echt met de Toon aan de Top gesteld was.

2. Zichtbaarheid:

Het (gedrag van het) bestuur dient zichtbaar te zijn voor het personeel. In sommige grote organisaties is het bestuur vaak onzichtbaar omdat zij wordt afgeschermd van het personeel en de buitenwereld. Het komt voor dat de bestuursvoorzitter zich nooit vertoont in het bedrijfsrestaurant en gebruik maakt van een eigen lift of parkeergarage. De enige wijze waarop de bestuursvoorzitter dan wordt gezien is tijdens recepties en de traditionele nieuwjaarstoespraak, al dan niet via een videoboodschap. Het gedrag van het bestuur heeft op die wijze weinig en mogelijk zelfs negatieve invloed op de organisatie. Door de toenemende behoefte vanuit de maatschappij aan transparantie en het toenemend gebruik van social media neemt de zichtbaarheid van het bestuur naar de buitenwereld automatisch toe. Het reputatierisico stijgt echter ook.

“Ik schrijf elke dag een weblog die intern door elke ABN AMRO medewerker kan worden gelezen. Dat is eigenlijk ook een managementinstrument om verandering door te voeren. Je kunt er immers impliciet in laten zien wat de manier van werken is die we nastreven binnen ABN AMRO. Maar zo’n instrument werkt alleen als het spontaan en persoonlijk blijft. Het gaat dan ook elke dag weer ergens anders over en er zit regelmatig humor en zelfspot in, want daarmee kun je veel bereiken. Het moet authentiek zijn, al houd ik ook wel in het achterhoofd dat ik niet alles kan opschrijven, omdat het risico bestaat dat de media ermee aan de haal gaan.”

Gerrit Zalm in KPMG publicatie ‘Sturen met gevoel’, juni 2011

Negatief voorbeeld

Zichtbaarheid bestuur is onvoldoende

Binnen een grote organisatie zijn visie, missie en strategie en de hieraan gekoppelde normen en waarden vastgelegd in allerlei documenten. Ze worden ook gecommuniceerd via de moderne media zoals intranet, newsletters en email. Bij het uitdragen van deze elementen is het bestuur echter niet persoonlijk zichtbaar voor de medewerkers. Medewerkers hebben het idee dat het bestuur niet benaderbaar is. In de zichtbare communicatie van het bestuur binnen en buiten de organisatie ligt de nadruk op (financiële) resultaten. Volgens de medewerkers betekent dit prioritering van financieel resultaat boven de overige doelstellingen van de organisatie. Bij nadere afstemming met het bestuur komt naar voren dat zij de balans tussen financieel resultaat en de andere waarden van de organisatie vanzelfsprekend vinden. Maar deze vanzelfsprekendheid wordt niet zichtbaar gecommuniceerd. Het bestuur is zich onvoldoende bewust van het verschil tussen denken en doen.

3. Open cultuur en vertrouwen:

Openheid in een organisatie wordt rechtstreeks beïnvloed door de Toon aan de Top. Biedt de top ruimte voor het bespreekbaar maken van dilemma’s? Hoe wordt de Toon aan de Top beleefd door de medewerkers? Staat de top open voor kritiek? Welk gedrag of welke resultaten worden door de top beloond en welke worden gesanctioneerd? Openheid moet vanzelfsprekend samengaan met een cultuur waarin op een volwassen manier wordt omgegaan met fouten. Als mensen oprecht hun best doen, gun ze dan een fout. Een te sterke focus van topbestuurders op beheersing kan negatief uitwerken op de motivatie en prestaties van werknemers. Sturing op vertrouwen door het geven van meer beslissingsruimte aan managers en medewerkers kan veel effectiever zijn. Het motiveert en stimuleert creativiteit.

Negatief voorbeeld

Innovatie en agressie leiden tot verkeerde cultuur

Vanuit de top van de onderneming werd sterk de nadruk gelegd op twee thema’s: ‘innovatie’ en ‘agressie’. Hierdoor werd een cultuur gecreëerd die sterk prestatiegericht was. Een middel dat de hoge prestatiegerichtheid benadrukte was de wijze van beoordeling van medewerkers. Het systeem verdeelde de medewerkers jaarlijks in twee groepen: ‘winnaars’ en ‘verliezers’. De top tien procent kon rekenen op grote bonussen en promotie. De laagste twintig procent kon vertrekken. Deze ongezond agressieve prestatiedruk leidde tot een cultuur die botste met maatschappelijk aanvaarde regels en waarden. En hoewel de toon mogelijk wel heel consistent was, vormt een dergelijke cultuur een risico omdat het de organisatie rijp maakt voor het afsnijden van ethische bochten. Op een gegeven moment zet dit de continuïteit van het bedrijf voor de lange termijn op het spel.

Handvat 3: Criteria voor het beoordelen van de bedrijfscultuur

- er is een code of conduct waarvan het management het belang aangeeft
- senior management demonstreert ethische waarden
- targets zijn realistisch en haalbaar
- medewerkers hebben de kennis en vaardigheden om hun taken goed uit voeren
- medewerkers leren van hun fouten
- medewerkers worden eerlijk behandeld
- het management stimuleert open communicatie
- men begrijpt elkaar in de organisatie
- er zijn duidelijke doelen geformuleerd
- er is eenheid van gezag
- men staat open voor kritiek
- prestaties worden gemeten aan de hand van harde criteria
- het management toont belangstelling voor persoonlijke problemen van medewerkers.

Uit: 'Het belang van inzicht in de bedrijfscultuur 2' Ron de Korte en Adriaan Olsthoorn

Handvat 4: Beoordeling cultuur en gedrag: tien gewetensvragen

1. Welk gedrag wordt van de organisatie verwacht om haar merkbeloofte, de strategie, de verwachtingen van stakeholders en de governance doelstellingen waar te maken?
2. In hoeverre zijn de cultuur en het gewenst gedrag helder en ondubbelzinnig gedefinieerd in de kernwaarden?
3. Hoe zorgt de organisatie ervoor dat iedereen in de organisatie de betekenis van de kernwaarden kent voor het verwachte gedrag in de verschillende afdelingen en functies?
4. In hoeverre is het (voorbeeld-)gedrag van de hoogste leiding in lijn met de kernwaarden en cultuur?
5. Welk signaal geeft het management af met de gemaakte keuzes en genomen besluiten? In hoeverre zijn deze signalen in lijn met strategie, doelstellingen én kernwaarden?
6. In hoeverre staan de hoogste leiding en het (midden-)management onder druk om de gestelde financiële, veelal korte termijn doelstellingen te bereiken, mogelijk ten koste van het vertrouwen op de lange termijn?
7. Hoe beoordeelt en beloont de organisatie medewerkers voor goed gedrag in lijn met de kernwaarden (en niet alleen voor het behalen van resultaat)?
8. In hoeverre dekken de regels en interne beheersingsmaatregelen niet alleen de governance doelstellingen af, maar passen ze ook bij de cultuur die de organisatie voor ogen heeft?
9. Hoe verkrijgt de raad van toezicht voldoende deskundigheid en betrouwbare informatie om een robuuste dialoog te kunnen voeren met het management over de sterktes en zwaktes van de organisatiecultuur?
10. In hoeverre geeft de raad van toezicht met haar eigen gedrag en de wijze waarop zij met elkaar en met het management omgaat als raad van toezicht het goede voorbeeld in lijn met de gewenste cultuur?

Uit: PwC publicatie, 'Sturen op cultuur en gedrag'

03 | Toezichthouders

Toon aan de Top is ook een belangrijk onderwerp voor interne en externe toezichthouders. Het hoort een vast agendapunt voor hen te zijn.

3.1 Interne toezichthouders

Raad van commissarissen/toezicht

Bij veel organisaties is een RvC of RvT ingesteld die onder andere toezicht houdt op het bestuur. Bij grote vennootschappen is dit zelfs wettelijk verplicht. Diverse governance codes besteden aandacht aan de kwaliteit van het interne toezicht. Ook is wetgeving in de maak die diversiteit moet stimuleren en het aantal toezichthoudende functies per persoon aan banden legt. In de praktijk gaat dit nog niet altijd goed. Commissarissen staan soms te ver af van de bedrijfsvoering, zijn onvoldoende deskundig, kritisch of onafhankelijk, besteden te weinig tijd aan hun taak of zijn onvoldoende divers. Voor de invulling van hun taak baseren zij zich vooral op de informatie die wordt verstrekt door de directie of het bestuur waarop zij toezicht moeten houden. Gelukkig blijkt dat het commissariaat steeds professioneler wordt ingevuld. Veel commissarissen volgen tegenwoordig specifieke opleidingen en er ontstaan beroepsverenigingen van toezichthouders, bijvoorbeeld in de zorg. Tevens komt er meer aandacht voor zelfevaluatie, bij voorkeur onder begeleiding van een onafhankelijke derde. Volgens de Nederlandse Corporate Governance Code beoordeelt de RvC jaarlijks op welke onderdelen de commissarissen behoefte hebben aan nadere training of opleiding. De Code Banken schrijft een permanente educatieplicht voor commissarissen voor.

“Voor de toezichthouder bestaat altijd de vraag “of hij/zij wel alles hoort”. Soms lijkt het beter dan het is. Een voorbeeld van een eigen ervaring. De leden van de Raad van Bestuur hadden altijd een goed afgestemd, goed voorbereid en georganiseerd verhaal voor de RvT. Toen zij onderling onenigheid kregen bleek veel mis. De RvT moet daarom ook op zoek naar de mens achter de bestuurder, moet doorvragen, vergaderen zonder de bestuurder, ook met de OR en goede beoordelingsgesprekken houden. In het voorgaande geval was overigens door de accountant hieraan geen aandacht besteed, die had geen aandacht voor softere aspecten.

Jos van Huut

Uit een onderzoek door KPMG in 2010 onder 100 commissarissen van Nederlandse beursfondsen blijkt dat zij steeds meer letten op de integriteit van ondernemingen en hun directies. Als redenen worden genoemd de reputatie van de onderneming en het feit dat integriteit een belangrijke voorwaarde is voor een goede interne organisatie. Volgens KPMG betekent dit dat directies niet alleen zelf integer moeten zijn, maar ook aan de commissarissen moeten kunnen laten zien dat de organisatie dat is. Commissarissen verwachten dat niet alleen de directie zelf hierover rapporteert, maar ook de compliance officer, de intern accountant en zelfs de externe accountant.

"Ik ben van mening dat een heel brede definitie van 'Toon aan de Top' zijnde het gedrag van de top, de coherentie en samenwerking in de top, de beelden die de top uitdraagt in het bedrijf en de geloofwaardigheid waarmee die top dat doet een heel belangrijke focus punt voor de Raad van Commissarissen zou moeten zijn (zo niet hun belangrijkste). Als dat zo zou zijn dan zouden RvC leden heel indringende vragen gaan stellen over houding, gedrag, motivatie en handelen. En dan zou er ruim baan gemaakt worden voor een dialoog met accountants die allerlei dingen in het bedrijf zien gebeuren, ze lopen er tenslotte de hele dag rond. Demand pull vanuit de RvC's van Nederland zou de legitimatie van externe accountants heel veel makkelijker maken. Intussen zie ik Raden van Commissarissen nauwelijks bewegen in die richting. De meeste Raden van Commissarissen blijven hangen in de informatie die ze van het topmanagement zelf krijgen."

Marcel Smits

"Je moet er als commissaris zeker van kunnen zijn dat wat je voorgeschiedt krijgt juist is. Dat hoor je bijvoorbeeld van de accountant, je ziet of de organisatie goed is ingericht rond de CFO, je praat met het 1e en 2e echelon onder het bestuur, met de intern accountant, je hoort hoe het bestuur problemen die het tegen komt beschrijft, hoe de ander bestuursleden "er dan bij zitten", je ziet klanttevredenheidsonderzoeken, medewerkerstevredenheidsonderzoek, ziekteverzuim, klachten, hoe verbeteringsprocessen lopen en zonnekoning gedrag. Loyaliteit binnen het bestuur is goed maar dilemma's moeten wel in openheid gedeeld kunnen worden met de RvC. Als het verwijtbaar niet goed is en als er normen worden overschreden dan is er wat aan de hand."

Jos Streppel

Bondgenoten

Voor accountants worden commissarissen steeds belangrijker. Intern accountants krijgen vaker een rechtstreekse rapportagelijijn, terwijl ook de externe accountants zich in toenemende mate richten op de raad van commissarissen. Commissaris en accountants zijn elkaars bondgenoten in het toezicht op de onderneming. In de praktijk is de accountant een belangrijke externe bron van informatie voor de commissaris. Een goede samenwerking tussen de RvC en de externe accountant leidt tot beter toezicht, maar beide partijen moeten dan wel meer contact hebben.

"Het versterken van toezicht is geen motie van wantrouwen richting directies, maar het goed inrichten van de corporate governance. Een bedrijf is gebaat bij goede checks and balances. Goede directies hebben daar geen enkele moeite mee. Een accountant heeft behoefte aan goed opdrachtgeverschap. Contact dat bestaat uit een half uur per jaar in een formele setting is niet genoeg. Dan krijg je de situatie dat commissarissen gaan klagen dat de accountant te veel zijn formele dingetje komt doen, terwijl de accountant het gevoel krijgt dat de RvC niet echt geïnteresseerd is en dus gevoelsmatig zijn ei niet kwijt kan."

Ruud Dekkers, NIVRA bestuursvoorzitter in AccountancyNieuws, maart 2012

Als het overleg van de accountant met de commissarissen wordt geïntensiveerd, ontstaan er meer natuurlijke momenten om over de Toon aan de Top te praten. Dat is in het belang van beide partijen en uiteraard ook in het belang van de betreffende organisatie.

"Er moet teamwerk zijn tussen de raad van commissarissen, interne controlefunctie en controlerend accountant. Daar geldt: help elkaar, voorzie elkaar van heldere informatie. De praktijk was tien jaar geleden gewoon anders. Ik herinner me ook commissarissen die zeiden: laat de accountant maar buiten de kamer, het is zonde van mijn tijd om naar hem te luisteren. Ik lees later wel wat hij te melden heeft. Gelukkig is dat nu anders: er wordt door de commissarissen meer waarde gehecht aan mondelinge communicatie, men doet aan hoor en wederhoor en men gebruikt de accountant in toenemende mate om meer informatie te krijgen over wat er speelt in het bedrijf."

Piet Hoogendoorn, voormalig Deloitte bestuursvoorzitter en commissaris bij ING in De Accountant, juni 2011

Ook in de publieke sector zijn vragen gesteld over de kwaliteit van het toezicht. Vestia, Rochdale, InHolland, Meavita en het COA zijn bekende voorbeelden van falend toezicht. Volgens een onderzoek van PwC in 2011 is het toezicht in de publieke sector nog niet streng genoeg. Toezichthouders letten vooral op de cijfers. Ze doen te weinig met de cultuur en het gedrag in een organisatie, terwijl juist die factoren vaak tot problemen leiden. Er is maar een kleine groep toezichthouders die zich verantwoordelijk voelt voor de cultuur. Die bestuurders aanspreekt op hun voorbeeldfunctie en stevige vragen stellen. Toezichthouders onderschatten hoe belangrijk hun rol hierin is.

Het is belangrijk dat accountants en commissarissen regelmatig om de tafel zitten. Er dient voldoende tijd te zijn om van gedachten te wisselen over de interne beheersing van de organisatie, waarbij de Toon aan de Top een vast agendapunt zou moeten zijn.

Verslag NBA-rondetafelbijeenkomst 29 april 2012

Op 29 april 2012 discussieerden vijf ervaren commissarissen over het belang van Toon aan de Top en de rol van de accountant hierbij, mede naar aanleiding van de uitkomsten van de NBA-enquête zoals beschreven in hoofdstuk 4.2. Allereerst werd gevraagd hoe de deelnemers aankijken tegen Toon aan de Top. Commissarissen zien een relatie met ethiek en normen en waarden. Je moet je altijd afvragen of je wat je doet kunt uitleggen aan jezelf, aan je beste vriend en aan de media. De consistentie tussen het gedrag van de top en de vastgestelde visie, strategie en basiswaarden van de onderneming hoort volgens de deelnemers tot de Toon aan de Top: walk the talk. Commissarissen verwachten méér van de accountant als het gaat om het delen van de indruk die de accountant heeft van de Toon aan de Top van de onderneming. In het gesprek met de accountant zonder aanwezigheid van het bestuur kan het meer expliciet op de agenda komen. De accountant mag zijn indrukken vrijmoedig delen en moet in ieder geval zijn zorgen bij de commissarissen op tafel leggen. En contact opnemen als er iets aan de hand is. Er wordt van de accountant geen oordeel gevraagd, wel een mening. Accountants zijn in hun ogen daarin te terughoudend. De commissarissen beseffen echter dat zij de accountant ook zelf actiever kunnen bevragen over de Toon aan de Top. Welke vragen zouden dan aan de orde komen? Gaat het over steekpenningen, verkeerde prikkels in het bonusbeleid, declaratiegedrag, druk om resultaten op te poetsen, een slappe beheerscultuur, afweging van strategische doelen, risicomanagement? Is een code of conduct voldoende? De conclusie van de bijeenkomst was dat het thema nog veel meer moet worden uitgediept. Er is meer discussie nodig. Accountants behoeven op dit onderwerp opleiding en training.

Deelnemers:

Frans Cremers, voormalig CFO VNU en commissaris bij o.a. Fugro, NS, Vopak, SBM Offshore, Schiphol Group en Unibail-Rodamco.

Jan Lobbezoo, voormalig CFO Philips Semiconductors, voormalig bestuurslid NIVRA en commissaris bij ASMI, TMC Group, FEI Company Inc., Salland Engineering en A.L.S.I. BV.

Robert Mul, director public trust NBA.

Henk Scheffers, voormalig CFO SHV en commissaris bij o.a. Aalberts, BAM, Friesland Campina, Wolters Kluwer en AON.

Margot Scheltema, voormalig CFO Shell Nederland, lid Signaleringsraad NBA en commissaris bij onder andere TNT Express, Schiphol Group, ASR Nederland, Triodos Bank, ABP en ECN.

Huub Wieleman, vice-voorzitter NIVRA.

Jaap Winter, advocaat De Brauw Blackstone Westbroek en commissaris bij onder andere Randstad.



"Wanneer ik alleen met de accountant een gesprek heb komt hier heel weinig uit. De accountant heeft weinig moed om iets te zeggen over de Toon aan de Top terwijl er soms wel iets aan de hand is."

Henk Scheffers

Handvat 6: Three-way test voor het omgaan met ethische dilemma's:

1. Kan ik het aan mijzelf uitleggen? Kan ik mijzelf nog in de spiegel aankijken als ik dit doe?
2. Kan ik het uitleggen aan mijn beste vriend of ouder?
3. Wat vind ik er van als het op de voorpagina van de krant komt te staan?

3.2 Externe toezichthouders

De Nederlandsche Bank

Als gevolg van de bankencrisis bestaat veel aandacht voor het toezicht vanuit De Nederlandsche Bank (DNB) op de banken in Nederland. Er is een publieke roep om de focus ook te richten op integer handelen en de bedrijfscultuur. Een beleidsvisiedocument van DNB noemt het voorbeeldgedrag van de topleiding als één van de zeven elementen van integere bedrijfscultuur:

‘Bestuurders van financiële ondernemingen moeten nog meer oog krijgen voor de risico’s van gedrag en cultuur. Belangrijkste les van de kredietcrisis is dat er meer is dan cijfers. In cultuur en gedrag schuilen risico’s voor het voortbestaan van een onderneming. Met het toezicht op gedrag en cultuur is DNB een nieuwe weg ingeslagen. Bestuurders moeten zich bewuster worden van de mogelijke effecten van hun gedrag c.q. van de binnen hun onderneming bestaande gedragspatronen. Dat gaat niet vanzelf. Alle mooie voorbeelden ten spijt, is er een commitment nodig om ervoor te zorgen dat gedrag en cultuur een prestatie- en integriteit bevorderend element van financiële ondernemingen wordt.’

Het expertisecentrum Cultuur, Organisatie en Integriteit (COI) van DNB is recent gestart met een onderzoeksproject over besluitvormingsprocessen, waarbij onder andere aandacht wordt geschonken aan het voorbeeldgedrag van de bestuurders, de Toon aan de Top. Volgens een publicatie van DNB uit december 2011 is het beoordelen van gedrag en cultuur van het bestuur van een onderneming een nieuw en deels onontgonnen werkterrein:

‘Maar dit mag de toezichthouders er niet van weerhouden om verder te kijken dan de financiële cijfers. Want problemen in de cultuur of gedrag van een onderneming kunnen hun weerslag krijgen op de onderneming, haar klanten, haar werknemers en andere stakeholders. Dat vraagt om preventief onderzoek. Want de toezichthouder wil potentiële donderwolken zien naderen voordat zij tot uitbarsting komen.’

Dat DNB meer aandacht geeft aan de Toon aan de Top bleek in november 2011 toen de Volkskrant opende met de kop “DNB-president laakt opstelling Nederlandse bankbestuurders.” Volgens Klaas Knot ontbreekt in het bankbestuur soms voldoende tegenwicht, is er te weinig oog voor risico’s, zijn bestuurders over het algemeen te optimistisch en denken ze te weinig na over hun eigen functioneren. In het DNB Magazine van december 2011 stond een interview met Jan Sijbrand, directeur Toezicht bij DNB, waarin de Toon aan de Top centraal staat:

‘Maar als je alleen naar cijfers kijkt, kom je niet altijd tot de kern. Dat is wel een les geweest van de crisis. Als toezichthouder letten wij daarom nadrukkelijker dan voorheen ook op de cultuur van een instelling. Gedrag is een belangrijke voorspeller van toekomstige problemen. Hoe dominant is de CEO, is er voldoende tegenspraak? Handelt de instelling opportunistisch op marktomstandigheden, hoe gaat men om met eigen gedragscodes? (...) Vraag: Hoe maakt u het potentiële risico van een dominante topman hard? Sommige bedrijven bloeien juist bij een sterke hand. Sijbrand: We kijken naar het evenwicht tussen commercie en controle en letten dan op de senioriteit van de risicomangers, de wijze van besluitvorming bij kredietvoorstellen, of risicomangers voldoende gehoord worden en de ruimte krijgen om nee te zeggen. Dat lees je in notulen en hoor je in gesprekken met mensen. (...) We letten nu ook veel meer op omgevingsfactoren, op vroege signalen van potentiële risico’s als cultuur en gedrag, zoals een dominante topman. Daarvoor nemen we ook andere typen mensen aan zoals psychologen en sociologen.’

Handvat 7: Patronen die een risico vormen voor de besluitvorming

DNB heeft in 2011 drie patronen geïdentificeerd, die een risico kunnen vormen voor een evenwichtige en consistente besluitvorming.

Te sterke leider en een 'volgende' organisatiestructuur

- de leider/bestuur is sterk dominant, regeert en dicteert
- beperkte tegenspraak vanuit senior management
- besluitvorming vindt niet meer plaats op basis van argumenten, maar op basis van hiërarchie

Onvoldoende (consequent) handelen in lijn met doelstellingen

- visie, missie en bedrijfsdoelstellingen zijn onbekend bij bestuur en medewerkers
- opportunisme in besluitvorming. Doelstellingen worden gekozen die passen bij het handelen van het moment in plaats van eensgezind consistent handelen in lijn met eerder vastgestelde doelen

Te sterk ontwikkelde informele organisatiecultuur

- beperkte vastlegging van besluitvormingsproces
- besluiten zijn inhoudelijk weinig onderbouwd
- formele overleggen zijn vooral 'aftik' momenten. Weinig tijd en ruimte voor risicoanalyse, belangenafweging en kritische geluiden.

Belastingdienst

In 2005 is de Belastingdienst gestart met een nieuwe wijze van toezicht op de belastingplichtigen. Met dit Horizontaal Toezicht wil de Belastingdienst in zijn aanpak samenwerking veel meer centraal zetten. Dat betekent concreet afstemming vooraf waar mogelijk, in plaats van controles achteraf. De Belastingdienst sluit in dat kader sinds enkele jaren individuele convenanten met grote en middelgrote ondernemingen. In deze convenanten worden de gewenste houding en gedrag benoemd en afspraken gemaakt over het toezicht.

Dit toezicht stemt de Belastingdienst af op de mate waarin het bedrijf in control is. Hiervoor moet de Belastingdienst inzicht hebben in het fiscaal relevante deel van de interne beheersing van een organisatie. Dit wordt door de Belastingdienst aangeduid als het Tax Control Framework. De Belastingdienst beschouwt de Toon aan de Top als een belangrijk onderdeel van het Tax Control Framework.

Ook in het mkb is horizontaal toezicht geïntroduceerd maar daar worden de convenanten vooral afgesloten met accountantskantoren. Deze krijgen als het ware een gedelegeerde toezichthoudende taak voor de Belastingdienst.

In juni 2012 heeft de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (Commissie Stevens) haar rapport 'Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet' gepubliceerd. Dit rapport bevat een evaluatie van het functioneren van Horizontaal Toezicht sinds de introductie ervan in 2005. Een van de conclusies van het rapport is dat er in de praktijk meer behoefte blijkt te bestaan aan eenduidige criteria ter beoordeling van het Tax Control Framework en de daarmee samenhangende invulling van het toezicht. Dit geldt impliciet ook voor de criteria ter beoordeling van de Toon aan de Top.

04 | Accountants

Accountants die een jaarrekening controleren moeten in dat kader ook aandacht aan de Toon aan de Top besteden. De uitkomsten van deze beoordeling worden vaak niet gedeeld met de topleiding of de interne toezichthouders. Accountants, ook zij die als intern accountant of als accountant in business (bijvoorbeeld als CFO) werken, ervaren drempels om het thema aan de orde te stellen. De accountantsopleidingen en de permanente educatie besteden hier nog onvoldoende aandacht aan.

4.1 Wet- en regelgeving

Accountants zijn gebonden aan de voor hen geldende Verordening gedragscode (VGC) waarin vijf fundamentele ethische uitgangspunten zijn vastgelegd: **integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag**. De VGC is een principle based code. De accountant wordt op basis van zijn professionele oordeelsvorming geacht de juiste keuzes te maken. Voor het naleven van de fundamentele uitgangspunten analyseert de accountant de mogelijke bedreigingen en treft hij waarborgen om die bedreigingen terug te brengen tot een voor hem aanvaardbaar niveau. Hieronder volgt de belangrijkste regelgeving per groep accountants.

Openbare accountants

Clïënt acceptatie:

Bij het accepteren van nieuwe cliënten en het continueren van bestaande opdrachten moet de accountant beoordelen, of dit kan leiden tot een bedreiging van de fundamentele uitgangspunten van de VGC. Hij zal altijd de integriteit van de cliënt beoordelen. Hierbij valt aan de volgende aspecten te denken:

- de zakelijke reputatie van de eigenaren en leidinggevendenden op sleutelposities
- de bedrijfscultuur
- informatie over de houding van eigenaren en leidinggevendenden inzake interpretatie van financiële verslaggevingsregels en de interne beheersingsomgeving
- aanwijzingen dat de cliënt betrokken zou kunnen zijn bij het witwassen van geld of andere criminele activiteiten.
Dit aspect is ook een verplichting voor accountants op grond van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft).

Uitvoering controleopdrachten:

Bij de uitvoering van controleopdrachten geldt voor de accountant specifieke wet- en regelgeving waarin het gehele controleproces is gereguleerd. De Nadere voorschriften Controle en Overige Standaarden (NV COS) van de NBA zijn het belangrijkste. Het proces start met de planning van de controle op grond van risicoanalyse. Hierbij wordt inzicht verkregen in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing. Relevante informatie verkrijgt de accountant uit

inlichtingen bij het management en de werknemers. Verder verwerft hij inzicht in de wijze waarop het management aan haar werknemers communiceert over haar visie op zakelijk handelen en ethisch gedrag. Tijdens het gehele controleproces blijft de accountant aandacht besteden aan deze aspecten van de Toon aan de Top. Zo dient hij extra alert te zijn op mogelijke fraudesignalen, mede gericht op het risico dat de interne beheersingsmaatregelen worden doorbroken door het management. Onderdeel van de opdracht vormt ook de communicatie van de uitkomsten van de controle met de toezichthoudende organen van de organisatie.

Uit het bovenstaande kan geconcludeerd worden dat iedere openbare accountant onderzoek verricht naar de Toon aan de Top van zijn (potentiële) cliënten. Belangrijke bevindingen over de jaarrekening rapporteert hij aan de interne toezichthouders. Gezien het belang van de juiste professioneel kritische houding van de accountant heeft de NBA in het kader van de permanente educatie in 2012 een verplichte training op dit gebied ingesteld.

Bij veel mkb-ondernemingen verricht de openbare accountant geen controle, maar stelt hij de jaarrekening voor het bedrijf samen. De accountant vervult als zodanig een belangrijke vertrouwensfunctie voor de DGA. Hij fungeert vooral als klankbord en adviseur, als sparringpartner van de ondernemer. In die rol zou het voor de accountant relatief minder moeite moeten kosten om de Toon aan de Top te bespreken als daar aanleiding toe is. Dit neemt niet weg dat het een zeer gevoelig onderwerp blijft die de cliëntrelatie onder druk kan zetten. Ook de accountant in het mkb moet goed kunnen inschatten hoe de Toon aan de Top bevindingen overkomen op de cliënt.

"Bij familiebedrijven ligt de Toon aan de Top soms gevoeliger. De RvC en de familieraad zijn bepalend. Het geven van het goede voorbeeld is belangrijk. De directie veroorlooft zich wel eens te veel. Het gevaar is dat anderen dan ook vinden dat zij meer mogen, of dat men chantabel wordt. Familiebedrijven zijn ook inspirerend, geven veel vertrouwen aan het personeel, meer warmte. Van belang voor de Toon aan de Top is een goede communicatie en zien en nagaan dat de juiste dingen ook gebeuren."

Jos van Huut

Intern accountants

Uit de NBA enquête naar Toon aan de Top kwam naar voren dat intern accountants relatief meer ervaring hebben met onderzoek naar Toon aan de Top dan de overige accountants. Zij zijn in een goede positie om onderzoek te doen naar de Toon aan de Top en hebben al meer ervaring opgedaan met het onderwerp. De functie van intern accountant in zijn hoedanigheid als internal auditor³ heeft de laatste vijftien jaar in Nederland een sterke groei doorgemaakt. In de Nederlandse Corporate Governance Code wordt het instellen van deze functie weliswaar niet verplicht gesteld, maar wel aanbevolen. Een internal auditafdeling richt zich op de kwaliteit van de interne beheersing en geeft daarover aanvullend assurance aan de topleiding. En in toenemende mate ook aan de raad van commissarissen of de auditcommissie. Van hen mag worden verwacht dat zij ook aandacht besteden aan de Toon aan de Top.

Internal auditors bevinden zich in een ideale positie om binnen hun organisatie dagelijks te ervaren hoe de Toon aan de Top functioneert. Professor Leen Paape heeft in 2007 onderzoek gedaan naar de tijdsbesteding van internal auditors in Nederland. Hij stelde vast dat Toon aan de Top audits slechts één procent uit maakten van het totaal aan internal audit activiteiten. In zijn onderzoek stelde Paape ook vast dat raden van bestuur hier geen taak zien weggelegd voor internal auditors, terwijl raden van commissarissen juist wel verwachten over de Toon aan de Top gerapporteerd te krijgen in geval van problemen.

Er is wel een positieve ontwikkeling te zien als het gaat om de aandacht van internal auditors voor Toon aan de Top. In 2010 publiceerde KPMG de uitkomsten van een onderzoek onder Nederlandse internal auditors. Hieruit blijkt dat internal auditors meer zijn gaan letten op het gedrag en de cultuur binnen de eigen organisatie (soft controls) en dat zij verwachten dat in de toekomst nog meer te gaan doen.

3 Internal auditor is een breder begrip dan intern accountant. Er zijn in Nederland veel internal auditors die niet zijn opgeleid tot accountant en derhalve geen lid zijn van de NBA.

Mede gedreven door de huidige crisis zijn recent initiatieven op dit vlak te zien, bijvoorbeeld in de financiële sector. Toch rapporteert slechts elf procent afzonderlijk over de Toon aan de Top. De toegenomen aandacht voor het onderwerp vergt niet alleen nieuwe methoden en technieken maar vooral meer lef en durf van de auditor. Commitment van het bestuur is gewenst, aldus het onderzoeksrapport. Hier ligt een belangrijke uitdaging.

De samenwerking tussen externe accountants en internal auditors zou op dit punt geïntensiveerd kunnen worden. Volgens een gezamenlijk onderzoek van NIVRA en IIA in 2009 verloopt deze samenwerking in de praktijk goed, maar kan hij worden versterkt in het kader van de brede governance doelstellingen. Het is belangrijk om hierbij ook specifieke Toon aan de Top indrukken en bevindingen onderling af te stemmen.

Accountants in business

Accountants in business zijn veelal in dienst van een organisatie en voeren geen assurance-opdrachten uit. Vaak bekleden zij financiële functies zoals controller of financieel directeur. In sommige organisaties maken accountants in business zelf deel uit van het bestuur of de directie en bepalen zij de Toon aan de Top. Accountants in business kennen minder specifieke regelgeving dan andere accountants, maar hebben wel te maken met de vijf fundamentele uitgangspunten van de VGC. Van de accountant in business wordt volgens de VGC verwacht dat hij in zijn werkomgeving een op ethische principes gebaseerde cultuur bevordert. Hij ondersteunt volgens de VGC de legitieme en ethisch verantwoorde doelstellingen in zijn werkomgeving en de daarop gebaseerde voorschriften en procedures. Als de naleving van de fundamentele ethische beginselen in het gedrang komt dient hij daartegen de nodige maatregelen te treffen. Hierdoor kan hij in een situatie raken waarin zijn loyaliteit jegens zijn werkomgeving en zijn plicht tot het voldoen aan de fundamentele beginselen met elkaar botsen. Indien deze situatie niet wordt opgelost kan de accountant tot de conclusie komen dat hij actie moet ondernemen om zijn betrokkenheid bij de organisatie waarmee hij verbonden is te beëindigen. Het zal duidelijk zijn dat dit geen makkelijke beslissing is. Deze stap is ook echt een laatste mogelijkheid, want weggaan leidt zeker niet tot meer ethisch gedrag in een organisatie.

De NBA biedt al jaren de mogelijkheid om met vertrouwenspersonen collegiaal overleg te voeren bij ethische dilemma's. Hiervan wordt slechts sporadisch gebruik gemaakt. In het vakblad MCA van februari 2012 worden enkele van deze vertrouwenspersonen geïnterviewd. Zij verklaren hun schaarse werkzaamheden uit het onbekend zijn van de vertrouwenspersoon en de drempel om iemand te bellen en deze een casus voor te leggen. In het najaar 2011 heeft de NBA onderzoek gedaan naar aspecten van ethisch gedrag onder bijna 900 accountants in business. Deze groep ziet het als hun rol om ethisch gedrag binnen hun organisaties te bevorderen, maar acht het invulling geven aan deze verantwoordelijkheid in praktijk moeilijk. Zo wordt de vaardigheid om tegenwicht te bieden in ethische discussies als moeilijk ervaren. Ook zoekt men naar meer houvast bij het maken van ethische beslissingen. Om hier aan tegemoet te komen heeft de NBA in het kader van de permanente educatie in 2012 een verplichte training beroepsethiek ingesteld voor alle accountants in business.

4.2 Enquête NBA

In februari 2012 is een korte vragenlijst uitgezet onder alle actieve leden van de NBA, die door circa 1.400 van hen is ingevuld. Op basis van een aantal criteria is vastgesteld dat de samenstelling van deze groep overeenkomt met die van het totale actieve ledenbestand.

Wat wordt er verstaan onder Toon aan de Top?

De enquête hanteerde de in paragraaf 1.1 gehanteerde definitie voor Toon aan de Top als uitgangspunt. Accountants werden verzocht om aan te geven welke omschrijvingen onder het begrip Toon aan de Top vallen. Hieronder volgen de vijf hoogst scorende:

- De interne consistentie tussen het (voorbeeld)gedrag van de top en de door die top vastgestelde visie, strategie en basiswaarden van de organisatie (walk the talk).

- Zichtbaarheid: het gedrag van de top dient voldoende zichtbaar te zijn voor het personeel om de waarden en normen effectief te laten zijn.
- Open cultuur, biedt de top voldoende ruimte voor het bespreekbaar maken van dilemma's? Hoe gaat de top om met fouten?
- De wijze waarop de leiding waarden en normen uitdraagt (gedragcodes) en op acteert.
- Het ethisch en integer handelen van de top.

Wat is het belang voor de interne beheersing?

Vrijwel alle respondenten waren het eens met de stelling dat de Toon aan de Top een essentieel fundament vormt voor het in control zijn van organisaties. Dit betekent dat accountants doordrongen zijn van het belang van Toon aan de Top. Uit de enquête kwam naar voren dat het merendeel van de accountants van mening is dat Toon aan de Top een thema is om door accountants (ook die in business) onderzocht of op de agenda geplaatst te worden. De algemene verwachting was dat Toon aan de Top de komende jaren een belangrijker onderwerp zal worden voor accountants.

“De accountant is te voorzichtig... Ik zeg dan tegen de accountant: u loopt hier een jaar rond in deze onderneming, u hoort dingen, ziet dingen, vertel mij eens wat u ervan vindt. Buiten de verklaring om is er door de accountant veel meer te zeggen over de onderneming dan nu gebeurt, maar de accountant schroomt en dat is onterecht. Ik zie dat de ruimte er is in de bestuurskamers. Pak die ruimte dan ook.”

Ben van der Veer, voormalig KPMG bestuursvoorzitter en multi commissaris in De Accountant, april 2011

Welke onderzoekservaring heeft men?

Er is onder accountants nog niet veel ervaring opgedaan met onderzoeken gericht op de Toon aan de Top. Slechts een beperkt deel van de respondenten gaf aan dat zij de afgelopen twee jaar een dergelijk onderzoek heeft uitgevoerd of laten uitvoeren. Ook als er geen specifiek onderzoek is verricht naar de Toon aan de Top is het mogelijk dat de accountant wel rapporteert over dit onderwerp. Bijvoorbeeld in zijn management letter, audit rapport of in interne rapportages (bij accountants in business). De enquête ging daarom ook in op de rapportages van accountants. Over de stelling dat Toon aan de Top voldoende wordt geraakt in de accountantsrapportages waren de meningen verdeeld. Onder de accountants die het eens waren met de stelling bleken de openbare accountants sterker vertegenwoordigd te zijn dan de accountants in business. Een vergelijkbaar beeld, hoewel iets minder scherp, kwam naar voren bij de volgende stelling in de enquête: ‘Ik bespreek Toon aan de Top regelmatig met mijn cliënten of bedrijfsleiding’. Ongeveer de helft was het hier mee eens tegenover een derde oneens. Blijkbaar komt het eerder voor dat de Toon aan de Top (mondeling) wordt besproken dan dat de accountant daar schriftelijk over rapporteert. Gelet op de gevoeligheid van de materie en het ontbreken van harde normen is dat niet zo vreemd.

“Mijn ervaring is dat accountants er niet veel over op schrijven. Inzake de Toon aan de Top vervult de accountant een rol in de financiële kolom. Een vraag die gesteld moet worden is of er druk is vanuit het management die kan leiden tot verkeerde uitkomsten of tot een verkeerde ontwikkeling in de onderneming. Ik bespreek dat met de accountant bijvoorbeeld tijdens een etentje. Als de Toon aan de Top leidt tot gevaar voor de onderneming en de accountant ziet dat, dan moet hij dat wel zeggen en aan de bel trekken. Als de RvC ziet dat targets moeilijk gehaald worden, dan kan de RvC ook zelf navragen of er druk wordt uitgeoefend. Ik zie minder in het schriftelijk rapporteren door de accountant over de Toon aan de Top. Dat kan de relatie van de accountant met de RvB negatief beïnvloeden.”

Jos Streppel

“Ik zou aandacht voor Toon aan de Top als een verplicht (groter) onderdeel van de accountantscontrole erg toejuichen. Een dergelijke beroepsregel legitimeert de accountant om vragen te stellen en dingen te observeren. Dat neemt een belangrijke drempel weg. De meest waardevolle informatie is vaak de wat meer subjectieve informatie die wat ‘zachter’ is. Je gooit het kind met het badwater weg als je de accountant dwingt om al zijn meningen te documenteren en op te schrijven.”

Marcel Smits

Drempels

Het is mogelijk dat de accountant misschien wel de noodzaak voelde om de Toon aan de Top te bespreken, maar het uiteindelijk toch niet heeft gedaan. In de enquête werd accountants gevraagd of dit in de afgelopen twee jaar het geval was geweest. Slechts een klein deel antwoordde hier op met ja. De meerderheid was het hiermee oneens terwijl de rest het niet wist of vond dat het niet relevant was. Uit een andere vraag in de enquête blijkt echter dat een derde van de accountants het lastig vond om de Toon aan de Top bespreekbaar te maken. Deze groep werd in de enquête gevraagd, welke drempels zij ervaren:

- mijn cliënten/bedrijfsleiding staan niet open voor dit onderwerp
- ik mis een deugdelijke grondslag om dit onderwerp te bespreken (gold vooral voor de openbare, intern en overheidsaccountants)
- ik mis de tools om de Toon aan de Top te bespreken
- ik mis de normen voor de Toon aan de Top
- ik mis guidance vanuit de beroepsgroep
- ik heb niet de positie om de Toon aan de Top aan te kaarten
- ik mis de nodige kennis over dit onderwerp
- ik vind het begrip te vaag om er over te beginnen

“De accountant beoordeelt de AO/IC en voert vaak een systeemgerichte controle uit. Volgens het COSO framework dienen de soft controls hierin betrokken te worden. Daar is nog een wereld te winnen voor de accountant. In de klassieke opvatting geldt dat weten is meten. Met andere woorden wat je niet kunt meten is kennelijk niet belangrijk dus hoef je daar geen aandacht aan te schenken. De accountant moet op dit terrein veel proactiever opereren.”

Kees Cools

Een grote groep accountants heeft in de enquête geantwoord dat hun cliënten of bedrijfsleiding niet open staat voor bespreking van de Toon aan de Top. De vraag rijst of zij dit veronderstellen of dat zij ook ervaring hebben opgedaan met het bespreken van de Toon aan de Top. In de enquête werd daarop ingegaan met de stelling: ‘Mijn cliënten of bedrijfsleiding waarderen het dat ik aandacht besteed aan Toon aan de Top’. Ongeveer de helft van de deelnemers antwoordde dat zij het eens was met deze stelling. Deze groep lijkt de Toon aan de Top ook regelmatig te bespreken. Slechts een beperkt deel was van mening dat het niet wordt gewaardeerd dat de accountant aandacht besteedt aan de Toon aan de Top. De rest wist het niet of vond dat het niet van toepassing was. De uitkomst van de stelling ‘Mijn cliënten of bedrijfsleiding waarderen het dat ik Toon aan de Top op de agenda plaats’ lijkt dit te bevestigen. De antwoorden waren daar min of meer hetzelfde verdeeld. Op grond hiervan kan geconcludeerd worden dat de cliënten of de bedrijfsleiding wel degelijk openstaan voor bespreking van Toon aan de Top.

Conclusies

De belangrijkste conclusie uit de enquête is dat accountants het grote belang inzien van de Toon aan de Top maar daar om verschillende redenen nog onvoldoende aandacht aan schenken in hun rapportages en besprekingen. De accountants die dat wel doen, hebben ervaren dat dit in het algemeen positief wordt gewaardeerd. Het is in het belang van zowel de accountants als hun opdrachtgevers dat de Toon aan de Top vaker op de agenda komt te staan. Accountants kunnen bijvoorbeeld hun bevindingen over het beloningsbeleid in brengen. Is er mogelijk sprake van verkeerde prikkels in dit beleid die aan kunnen zetten tot verkeerd gedrag? Is er sprake van te grote druk om de afgesproken targets te halen? Kunnen deze prikkels leiden tot manipulatie van de rapportages?

“Het zou goed zou zijn als de NBA een visie ontwikkelt op het belang van soft controls. De jaarrekening is uiteindelijk ook het resultaat van gedrag. Als accountant moet je veel meer aan de voorkant van dit proces gaan zitten en daarmee als sparring-partner voor de leiding fungeren.”

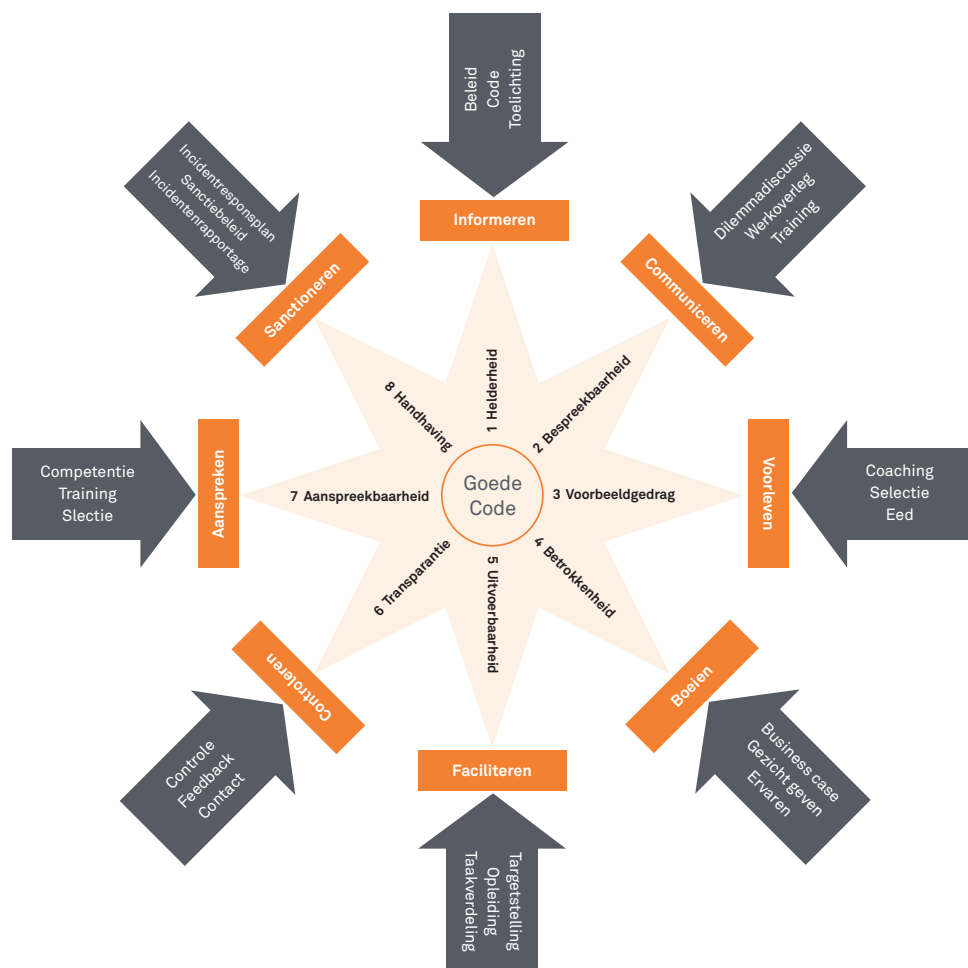
Kees Cools

Handvat 5: Het gedachtengoed van soft controls en de soft controls-ster

Soft controls zijn volgens De Heus en Stremmelaar beheersingsmaatregelen die, meer dan hard controls, ingrijpen en appelleren aan het persoonlijk functioneren van medewerkers. Soft controls zijn op te vatten als maatregelen die van invloed zijn op bijvoorbeeld motivatie, loyaliteit, integriteit, inspiratie en de normen en waarden van medewerkers.

Toon aan de Top en soft controls zijn sterk met elkaar verbonden. De navolgende ‘soft-controls ster’ van Muel Kaptein van KPMG toont acht elementen die bruikbaar kunnen zijn voor het in kaart brengen van de soft controls en geeft daarnaast acties weer die deze elementen kunnen ondersteunen. Met behulp van dit model kunnen de soft controls-elementen kwalitatief beoordeeld worden inclusief mogelijke verbeteracties.

Acties per activiteit



4.3 Opleiding en educatie

In de huidige accountantsopleiding krijgt Toon aan de Top nauwelijks aandacht. Dit blijkt onder andere uit de huidige eindtermen van de opleiding zoals vastgesteld door de Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA). De eindtermen zijn mede gebaseerd op de EU-Richtlijn uit 2006 waarin de volgende kernvakken worden onderscheiden: boekhouden, externe verslaggeving en controleleer. In aanvulling hierop wordt in Nederland het vak 'bestuurlijke informatieverzorging' als kernvak beschouwd. Binnen dit vak wordt het kennisdomein 'mensen' onderscheiden, hetgeen als volgt wordt toegelicht:

'De factor mens speelt in alle organisaties een dominante rol. Toegespitst op het vakgebied bestuurlijke informatieverzorging zien we dit terug in onder andere de volgende aandachtsgebieden:

- De effecten van maatregelen van interne beheersing op het gedrag van mensen in organisaties en de daaruit voortvloeiende informatiebehoeften en behoefte invloed op de verantwoordingsinformatie uit te oefenen.
- Het belang van de controleomgeving en ethisch gedrag van mensen voor de internal control en frauderisico.'

In de CEA eindtermen wordt wel aandacht geschonken aan Toon aan de Top gerelateerde onderwerpen zoals managementcontrol, beroepsethiek, COSO model, corporate governance, organisatiecultuur en stijl van leidinggeven (vakgebied Management & Organisatie).

"De accountant van straks weet naast economie iets van sociologie, van psychologie, van IT, enz. Verbreding van het accountants vak maakt het vak boeiender en uitdagender en komt tegemoet aan een roep uit de maatschappij. Zwaargewichten uit de accountancy, die nu aan de andere kant van de tafel zitten als bestuurder of commissaris, hoor ik regelmatig verzuchten dat de accountant eens wat meer vanuit gut feeling zou moeten durven spreken. Hij zou wel wat assertiever mogen zijn, wat meer zijn persoonlijke mening mogen ventileren over de bedrijfscultuur, etcetera"

Leen Paape

Ook andere toonaangevende accountants hebben eerder hun mening over Toon aan de Top geuit in de Accountant.

"Het risicobouwwerk van die drie verdedigingslijnes staat of valt met de Toon aan de Top. Als die niet goed is, dan heb je iemand nodig die tegen de CFO of de CEO zegt: je doet het niet goed. Ja, dat is verdraaid moeilijk, maar dat is wat we willen van een controlerend accountant"

Jan Nooitgedagt, CFO Aegon en voormalig bestuursvoorzitter Ernst & Young

"Het belangrijkste dat ik sinds mijn overstap naar Schiphol over de accountancy heb geleerd is dat het vakgebied finance maar een beperkt stuk afdekt van waar het in de praktijk om gaat. Finance is minder belangrijk dan ik dacht. Het accountantsvak is veel te procedureel geworden. Een accountantscontrole betekent ook het beoordelen van mensen."

Jos Nijhuis, CEO Schiphol en oud PwC-voorzitter

Alle accountants hebben de verplichting om hun kennis bij te houden na het behalen van hun titel. Het valt op dat in het aanbod van onderwijsinstellingen, waaronder NBA Opleidingen, relatief weinig aandacht wordt geschonken aan de gedragskant van interne beheersing. De tweedaagse cursus 'Auditen van soft controls' die vanaf 2006 door NBA Opleidingen wordt verzorgd is hierop een positieve uitzondering. De cursus wordt echter met name gevolgd door accountants die niet in het openbare beroep werken. In de accountantsopleidingen en in de permanente educatie zou meer aandacht besteed mogen worden aan de cultuur- en gedragsmatige aspecten van interne beheersing en aan de wijze van beoordeling daarvan door de accountant. Toon aan de Top hoort hierin een prominente plaats te krijgen.

05 | Accountantskantoren

Als accountants de Toon aan de Top willen bespreken moeten zijzelf het goede voorbeeld geven. De Toon aan de Top binnen accountantskantoren is volgens de AFM voor verbetering vatbaar. De NBA geeft het onderwerp daarom een prominente plaats in de Code voor Accountantsorganisaties.

5.1 Wet- en regelgeving

Hoewel de meeste wet- en regelgeving voor accountants betrekking heeft op de accountant als individuele beroepsbeoefenaar, zijn er ook wetten en verordeningen die zich richten op accountantskantoren. Dit betreft onder andere de Wet toezicht Accountantsorganisaties (Wta), het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) en diverse verordeningen van de NBA. Zo dient de betrouwbaarheid van de personen die (mede) het dagelijks beleid van het kantoor bepalen buiten twijfel te staan en dient een kantoor te beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing. De bedrijfsvoering dient zodanig ingericht te zijn dat deze een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgt. Accountantskantoren die Organisaties van Openbaar Belang (OOB's) zoals beursfondsen en financiële instellingen controleren, communiceren over deze onderwerpen in hun jaarlijkse transparantieverslagen.

“Dat betekent onder meer een toegankelijke leiding, teams moeten hun zorgen kwijt kunnen. Voor 800 mensen moet je dat ook organiseren. Het bestuur gaat langs de vestigingen, neemt deel aan ontbijtsessies, stimuleert partners en andere leidinggevenden om open te communiceren over mogelijke risico's.”

Jos van Huut

De personen die het dagelijks beleid bepalen van het accountantskantoor moeten ervoor zorgen dat het kwaliteitsbeleid leidt tot een cultuur waarin wettelijke controles worden uitgevoerd overeenkomstig vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

Dit stelt ook het IFAC, in de publicatie ‘Tone at the Top and Audit Quality’:

‘Much has been written over the last few years on the subject of Tone at the Top and the crucial role it plays in establishing and maintaining ethical and accountable work environments. While the Tone at the Top is a vital consideration in the development of a sound corporate governance policy, it has been recognized as equally important for accounting firms and other entities. The Transnational Auditors Committee acknowledges the importance of the Tone at the Top in contributing to audit quality and that audit quality must be a priority for every audit firm. If audit quality is to remain a real priority, audit firms must create and sustain a culture of positive and constant reinforcement. Importantly, this can be supported by the tone set by firm management through the policies and procedures they put in place, their communications on their

expectations with respect to compliance, the system of reward and sanctions they implement and, of course the example they set through their own behavior.’

5.2 Toezicht Autoriteit Financiële Markten

Sinds 2006 staan accountantskantoren met een vergunning om wettelijke controles uit te voeren onder toezicht van de Autoriteit Financiële Markten (AFM). De AFM onderzoekt regelmatig accountantskantoren om vast te stellen of de wet- en regelgeving wordt nageleefd. In september 2010 concludeerde de AFM op basis van een onderzoek naar de kwaliteitsbewaking binnen de zogeheten Big-4 accountantskantoren (Deloitte, Ernst & Young, KPMG en PWC) dat een fundamentele gedragsverandering nodig is om de kwaliteit van de accountantscontrole te verbeteren:

‘Bij meerdere Big4-kantoren is de tone-at-the-top voor verbetering vatbaar als het gaat om kwaliteitsgericht denken en handelen. De leidinggevendenden binnen de accountantsorganisatie hebben een belangrijke voorbeeldfunctie. Zij zullen het voortouw moeten nemen om de benodigde gedragsverandering binnen de accountantsorganisaties tot stand te brengen.’

In hun recente transparantieverlagen⁴ verstrekken alle grote accountantsorganisaties informatie over de uitkomsten van de externe kwaliteitsreviews door de AFM. Zij wijzen op de reviews die in 2009 hebben plaatsgevonden en waarover in november 2010 door de AFM is gerapporteerd. Ook wordt gerefereerd naar het inventariserende AFM onderzoek in 2011 dat ging over ‘prikkelers voor kwaliteit’.

Alle grote accountantsorganisaties onderschrijven het belang van reviews door de AFM en hebben de nodige maatregelen getroffen voor de verdere verbetering van hun kwaliteitssystemen. In een aantal gevallen zijn door accountantsorganisaties disciplinaire maatregelen tegen de betrokken accountants getroffen. Ze geven wel aan dat zij zich niet in alle gevallen in de conclusies van de AFM kunnen vinden.

Handvat 8: Wees concreet in maatregelen naar aanleiding van de AFM reviews

De bevindingen van de AFM zijn bij uitstek waardevol voor de lezer van het transparantieverlag, als een vorm van externe toetsing op het kwaliteitsbeleid. Voor de NBA was dit aanleiding om een aantal grote accountantsorganisaties aan te bevelen, meer concreet te rapporteren in hun transparantieverlagen welke maatregelen zijn getroffen naar aanleiding van de reviews door de AFM.

5.3 Transparantieverlagen

Het creëren en in stand houden van een cultuur waarin kwaliteit voorop staat vergt meer dan alleen interne regelgeving en monitoring. Dit wordt nader toegelicht in de NBA-brochure ‘Meer transparantie in Transparantieverlagen’ van juli 2012, waarin de uitkomsten van het onderzoek naar de meest recente transparantieverlagen zijn gepubliceerd.

Het voorbeeldgedrag van de beleidsbepalers (ofwel de Toon aan de Top) is een belangrijke voorwaarde voor het in stand houden en verbeteren van het interne systeem van kwaliteitsbeheersing. Het transparantieverlag moet niet alleen de bereidheid van de beleidsbepalers tonen om kwaliteit als een van de bepalende succesfactoren te zien, maar ook inzicht geven in de wijze waarop hun visie daadwerkelijk door de medewerkers wordt gedragen. Het actief uitdragen van de fundamentele beginselen uit de VGC en het monitoren van de naleving ervan bevorderen een effectieve Toon aan de Top.

4 De in deze en de volgende paragraaf opgenomen bevindingen m.b.t. recente transparantieverlagen van accountantsorganisaties zijn gebaseerd op de NBA brochure ‘Meer transparantie in Transparantieverlagen’ en het onderliggende ‘Onderzoek Transparantieverlagen 2011’; beide zijn gepubliceerd juli 2012.

Dit geldt niet alleen voor het bestuur, maar ook voor alle andere accountants met name degenen die als partner, of venoot, of in een vergelijkbare positie werkzaam zijn bij het kantoor. De visie en het voorbeeldgedrag van de beleidsbepalers dienen hun weerslag te vinden in de inrichting van het systeem van kwaliteitsbeheersing, het beheersingsinstrumentarium en de wijze van communicatie.

De in de brochure opgenomen aandachtspunten hebben vaak het karakter van 'harde' beheersingsmaatregelen, die uiteraard van belang zijn, maar feitelijk zijn gebaseerd op de Toon aan de Top. Een gedragscode is bijvoorbeeld een van de middelen om de Toon aan de Top te doen doorklinken in de organisatie. Het gaat om de vraag hoe de beleidsbepalers erin slagen een cultuur te creëren, waarin wordt voldaan aan vooraf vastgestelde kwaliteitseisen.

Het transparantieverlag is het document bij uitstek om hierover te rapporteren. En dat doen accountantsorganisaties dan ook. De enkele vermelding dat een hoog niveau van ethisch gedrag wordt nagestreefd en dat wordt voldaan aan alle relevante regelgeving op dit gebied voldoet niet. Expliciet kan bijvoorbeeld worden aangegeven dat het hanteren van een hoog kwaliteitsniveau wordt gewaardeerd en beloond, dat aan de professionele staf voldoende capaciteit ter beschikking wordt gesteld voor het uitvoeren van controles op een hoog kwaliteitsniveau, dat financiële prikkels nooit ten koste van de kwaliteit mogen gaan en dat grote waarde wordt gehecht aan interne consultaties. In de NBA-brochure zijn een aantal best practices op dit gebied genoemd.

Handvat 9: Best practices in transparantieverlagen van accountantsorganisaties

Deloitte en KPMG geven een overzicht van het aantal consultaties verdeeld over de diverse vaktechnische gebieden. Onder consultatie wordt verstaan het raadplegen van een collega over een belangrijk issue. Deloitte geeft specifiek aan wanneer een consultatie bij het vaktechnische bureau verplicht is. Ook Baker Tilly Berk en Mazars noemen het aantal vaktechnische consultaties. Deloitte geeft twee praktijkvoorbeelden, waaruit de preventieve werking van de accountantscontrole blijkt. Deloitte vermeldt ook een 'perceptiemonitor' waarmee wordt gemeten hoe belangrijk de medewerkers kwaliteit en onafhankelijkheid vinden.

Ernst & Young meldt de aanwezigheid van een 'Fraud Panel' en een 'Going Concern Panel' binnen het vaktechnisch bureau; deze bestaan uit specialisten die de staf ondersteunen en consulteren bij vraagstukken over fraude en going-concern-problemen bij cliënten.

PWC geeft kwantitatieve informatie over het personeelsverloop en het aantal opleidingsuren. Ook wijdt PWC een apart hoofdstuk aan risicofactoren die de strategie van het kantoor kunnen beïnvloeden, met een korte toelichting op de beheersingsmaatregelen. PWC en KPMG verstrekken informatie over een jaarlijkse 'People Survey' waarmee de medewerkers kunnen aangeven wat zij goed vinden en waar volgens hen nog ruimte is voor verbetering.

KPMG heeft op basis van research bij stakeholders, top 5 issues geïdentificeerd die zijn geïncorporeerd in het interne beleid en de procedures.

PWC meldt expliciet dat er geen concessies worden gedaan in de omgang met conflicten, als professionele standaarden of ethische principes in het geding komen. Alle partners en directors hebben een voortrekkersrol in het leveren en handhaven van kwaliteit.

BDO ziet in de uitkomst van de toetsingen een belangrijk signaal dat de beroepsuitoefening in het jaar 2011 nog niet op het gewenste niveau was. BDO is van mening dat de signalen uit de in- en externe onderzoeken tezamen van dusdanige aard zijn dat de kwaliteit van de beroepsuitoefening binnen de controlepraktijk (en de beheersing daarvan) in 2012 topprioriteit van de organisatie is.

Hieronder volgt een voorbeeld uit het transparantieverslag van Deloitte over het boekjaar 2010/2011, onder de titel ‘Kwaliteitsbewustzijn’:

‘Deloitte beschikt over gedragslijnen en procedures om een interne bedrijfscultuur te bevorderen, gebaseerd op de erkenning dat kwaliteit essentieel is bij de uitvoering van opdrachten. Als het gaat om kwaliteit zijn de beleidsbepalers en het overige management van Deloitte verantwoordelijk voor het zetten van de ‘tone at the top’. Het is een van hun kernverantwoordelijkheden om de betrokkenheid van onze organisatie en onze mensen bij de hoogste integriteits- en kwaliteitsstandaarden te benadrukken en uit te dragen. De bestuursvoorzitter en het topmanagement stimuleren actief een interne cultuur waarin onafhankelijkheid, kwaliteit en ethiek de boventoon voeren.’

Dat deze tekst geen garantie geeft voor een altijd goed functionerende Toon aan de Top wordt duidelijk in maart 2012 wanneer de nieuwe topman van Deloitte aftreedt door zijn overtreding van de onafhankelijkheidsregels van Deloitte. Deloitte licht in een persbericht dit aftreden als volgt toe: “Juist vanwege zijn voorbeeldfunctie als CEO heeft de betrokkene, na overleg met de raad van commissarissen, besloten dat hij in het belang van de organisatie met onmiddellijke ingang terugtreedt als CEO en bestuurder van Deloitte Nederland”. Het besluit van Deloitte is een voorbeeld van zelfreinigend vermogen.

5.4 Code voor Accountantsorganisaties

Op 28 juni 2012 is de Code voor Accountantsorganisaties met een OOB-vergunning door elf van de dertien accountantsorganisaties ondertekend. De Code vormt een onderdeel van het NBA Plan van Aanpak, een antwoord van de beroepsorganisatie op de kritiek op het accountantberoep na de kredietcrisis. De Code richt zich op het bestuur van accountantskantoren en wil een bijdrage leveren aan het vergroten van het vertrouwen in de accountantsverklaring. In de Code neemt Toon aan de Top een prominente plaats in. Het is het eerste principe waar accountantsorganisaties zich aan dienen te houden.

Principe 0.1 Voorbeeldfunctie (‘tone at the top’) in de Code luidt:

‘Het bestuur draagt actief de gewenste waarden uit, zowel intern als extern, en vervult daarmee een voorbeeldfunctie. Het bestuur zet zich in voor naleving van de kernwaarden op alle niveaus in de organisatie en ziet daarop toe.’

Dit sluit aan op de volgende passage uit Principe 0 Waarden van de Code:

‘Bij de afweging van de diverse belangen dient het publieke belang van de uitingen van de accountant te allen tijde voorop te staan. Dit belang weegt zwaarder dan het commerciële belang van de accountantsorganisatie en het netwerk’.

De code dient nageleefd te worden door de accountantsorganisaties die met een vergunning van de AFM, OOB's controleren. Het staat uiteraard ook de overige accountantsorganisaties vrij om de code op vrijwillige basis na te leven. In de code zijn diverse principes opgenomen die besturing, toezicht en transparantie moeten verbeteren.

Naast of binnen het toezichthoudend orgaan van het kantoor dient een commissie ‘publiek belang’ ingesteld te worden die in meerderheid bestaat uit onafhankelijke derden. Ook dienen accountantsorganisaties publiek verantwoording af te leggen over de naleving van de Code. De elf accountantsorganisaties die de Code hebben ondertekend nemen hun maatschappelijke verantwoordelijkheid serieus en laten op die wijze zien dat ze bereid zijn om hun governance te verbeteren, inclusief hun Toon aan de Top.

Literatuurlijst

- AFM, *Rapport algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking*, 2010.
- Baker Tilly Berk, *Transparantieverlag 2011*, 2012.
- Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht*, 2010.
- BDO, *Transparantieverlag 2011*, 2010.
- Boer & Croon, *Merk en Reputatie in de Boardroom*, 2011.
- Bouwens Jan c.s, *Ethisch klimaat in organisaties bepalend voor mate van manipulatie met cijfers*, op Accountancynieuws.nl, april 2012.
- Cameron & Quinn, *Onderzoeken en veranderen van organisatiecultuur*, 2009.
- Commissie Eindtermen Accountantsopleiding 2008 versie 2011 *Eindtermen theoretische accountantsopleiding 2008*. Update 2011/1.3.
- Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (Commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, juni 2012.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, *Internal Control- Integrated Framework*, 1992.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, *Enterprise Risk Management- Integrated Framework*, 2004.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, *Internal Control- Integrated Framework, Draft for Public Exposure*, 2011.
- Cools, Kees, *Controle is goed, vertrouwen nog beter*, 2006.
- Dekkers, Ruud, *Samenwerking RvC en accountant kan soms beter*, op Accountancy-nieuws.nl, maart 2012.
- Deloitte Accountants BV, *Transparantieverlag 2010/2011*, 2011.
- DNB, *De 7 elementen van een Integere Cultuur*, 2009.
- DNB, *Toezicht - niet bij cijfers alleen*, DNBulletin, april 2011.
- DNB, *Tussenrapportage over het DNB toezicht op gedrag en Cultuur*, 2011.
- Ernst & Young Accountants LLP, *Transparency Report 2011*, 2011.
- FEM Business, *Ethisch gedrag is geen issue op de werkvloer*, (samenvatting enquête Ernst & Young 2006), jaargang 9, nummer 5.
- Heus de en Stremmelaar, *Auditen van soft controls*, 2000.
- Hoogendoorn, Piet, *Elke tijd vraagt eigen aanpak en regels*, in Accountant, juni 2011.
- IIA Nederland, James Roth, *How to evaluate corporate culture (training)*, 2010.
- IFAC, *Tone at the Top and Audit Quality*, 2007.
- IFAC, *Integrating the business reporting supply chain*, 2011.
- Kaptein, Muel en Wallage, Philip, *Integriteit van mensen en organisaties valt te meten*, in Parool, oktober 2005.
- Kaptein, Muel en Wallage, Philip, *Assurance over gedrag en de rol van soft controls: een lonkend perspectief*, in MAB december 2010.
- Kaptein, Muel, *Waarom goede mensen soms de verkeerde dingen doen*, 2012.

Kinneging, Andreas, *Lezing Accountantsdag 2011*.

Knot, Klaas, *DNB-president laakt opstelling Nederlandse bankbestuurders*, in De Volkskrant, november 2011.

Korte, Ron de en Oltshoorn, Adriaan, *Het belang van inzicht in de bedrijfscultuur 2*, 2011.

KPMG, *Bedrijfsleven vindt ethische vorming studenten onder de maat*, september 2009.

KPMG, *Regels alleen helpen niet bij integriteit op de werkvloer*, (onderzoek onder internal auditors), 2010.

KPMG, *Onderzoek naar toezicht op integriteit door commissarissen*, 2010.

KPMG, *Sturen met gevoel, een pleidooi voor meer intuïtie in de bestuurskamer*, 2011.

KPMG, *Insights into KPMG 2010/2011 (including Transparency report)*, 2011.

Kraats, Robert-Jan van de, *Accountant is IFRS-politie geworden*, in De Accountant, oktober 2010.

Lückerath-Rovers, Mijntje, *Mores Leren, Soft Controls in Corporate Governance*. Inaugurele rede Nyenrode 2011.

Mazars, *Transparencyreport 2010 - 2011*, 2011.

MCA, *Vertrouwenspersonen - wie zijn ze, hoe werken ze en wat zijn hun ervaringen?*, 2012.

Monitoring Commissie Corporate Governance Code, *De Nederlandse corporate governance code*, 2008.

Muis, Jules, *Tone at the top - een toontje lager*, blog op Accountant.nl, februari 2012.

NBA, *Lessen uit de kredietcrisis, Plan van Aanpak*, 2010.

NBA, *Adviesrapport De Raad van Commissarissen als opdrachtgever van de accountant*, 2011.

NBA, *Toezicht en transparantie, Een Code voor Accountantsorganisaties met een OOB-vergunning*, 2012.

NBA, *Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) deel 1 en 1A*, 2012.

NBA, *Accountant in business en ethiek*, 2012.

NBA, *Meer transparantie in Transparantieverslagen & Onderzoek Transparantieverslagen 2011*, 2012.

NIVRA en IIA, *Impact op governance. Interne en externe auditor; samen een nog sterkere bijdrage aan de governance*, 2009.

Nooitgedagt, Jan, *Advies van controlerend accountant wil ik niet missen*, in Accountant, mei 2011.

Nijhuis, Jos, *Laat je gevoel meer spreken*, in Accountant, maart 2011.

NVB, *Code Banken*, 2009.

Nyenrode Business Universiteit, *Met het familiebedrijf de crisis door!*, 2011.

Paape, Leen, *Corporate Governance, The Impact on the Role, Position, and Scope of Services of the Internal Audit Function*, 2007.

PwC, *Sturen op Cultuur en gedrag: praktijkervaringen, dilemma's en best practices van toezichthouders in de publieke sector*, 2011.

PwC, *Transparantieverslag 2010 - 2011*, 2011.

Rijsenbilt, Antoinette, *CEO Narcissism: Measurement and impact. Thesis. Series in Research in Management*, 2011.

Sklar, Howard, *Tone from the top - actions speak louder than words*, 2009.

Sijbrand, Jan, *Als we ons vastbijten laten we niet meer los*, in DNB Magazine, december 2011.

Sijbrand, Jan, *Ik zou nu als DNB wel een exitgesprek hebben gevoerd met de vertrekkende risicomanager van ABN*, in FD, 4 februari 2012.

Swinkels, Walter, *Tone at the top - consistentie tussen woorden en daden - wanneer motiveert the tone at the top de medewerkers*, 2003.

Veer, Ben van der, *Het moet assertiever, steviger, prikkelender*, in Accountant, april 2011.

Voort, Leo van der, *Nooit meer strategepijn*, 2010.

Ziegler, Richard F., *New Obstacles in Setting the Tone at the Top... and Some Solutions*, 2008.

Colofon

Kennis Delen

Dit discussierapport komt voort uit het NBA programma Kennis Delen. In dit programma wordt de collectieve kennis van accountants ingezet om vroegtijdig risico's te signaleren in maatschappelijke sectoren of met betrekking tot een bepaald thema. Het accent ligt op het onderkennen van organisatorische risico's op financieel en administratief gebied. De Signaleringsraad is verantwoordelijk voor de selectie van de sectoren en thema's en de maatschappelijke ijking van de signalen.

Toon aan de Top is het eerste sector overschrijdende thema dat bij Kennis delen aan de orde is gekomen. Besloten is om een discussierapport uit te brengen in plaats van de gebruikelijke publieke managementletter, omdat het thema nog de nodige studie en discussie vergt.

Meer informatie

Voor meer informatie over de inhoud van deze publicatie kunt u zich wenden tot J. Scheffe RA RO CIA, telefoon 020 - 301 03 05 of j.scheffe@nba.nl.

Meer informatie over het programma Kennis Delen is te vinden op de website van NBA onder Kennis Delen.

Signaleringsraad

prof. dr. mr. F. van der Wel RA (voorzitter)
H. Geerlofs AA
prof. dr. M.N. Hoogendoorn RA
R.J. van de Kraats RA
L.A.M. van den Nieuwenhuijzen RA
Mw. drs. M.A. Scheltema

Werkgroep Toon aan de Top

dr. O.P.G. Bik RA (PwC)
mr. J. Buitenga (ING)
T. W. Eysink RA (Stork Technical Services)
prof. dr. S. P. Kaptein (KPMG)
Mw. drs. A. M.W.J. Keijzers RA CIA (Ernst & Young)
drs. W.H.A. Swinkels RO (Deloitte)
drs. A.J.M. Weenink RA (Randstad)

Programmateam Kennis Delen

drs. R.B.M. Mul MPA (voorzitter)
M.J.P. Admiraal RA
Mw. drs. I.H. Kramer RC
J. Scheffe RA RO CIA

Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants


NBA

Antonio Vivaldistraat 2 - 8
1083 HP Amsterdam
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam

T 020 301 03 01
F 020 302 03 02
E nba@nba.nl
I www.nba.nl