

# GOED BESTUUR & TOEZICHT

www.goedbestuurentoezicht.nl  
jrg 16

## PLATFORM VOOR 2020 GOVERNANCE

MCA-voorzitter Ada van der Veer:  
'Herwinnen van maatschappelijk vertrouwen  
is cruciaal' 6

Creëer een Audit Board  
Vernieuwend voorstel voor de accountancy 18

'Gouwe ouwe' bestuursvorm  
Het verenigingsmodel is zo gek nog niet 42

De commissaris als moreel kompas  
Een extra rol voor toezichthouders 58

**EN OOK** ACCOUNTANTS: APPÈL OP INTERN TOEZICHT 12 NIEUWE PUBLIEKE ARENA VRAAGT OM NIEUW  
PUBLIEK LEIDERSCHAP 28 TOEZICHT OP UITVOERING VAN DE STRATEGIE 34 WAT KUNNEN ANDERE  
SECTOREN LEREN VAN DE PENSIOENSECTOR? 50

## Appèl op intern toezicht



### Introductie

Op 14 januari verscheen het advies van de Monitoring Commissie Accountants (MCA) en op 30 januari het rapport van de Commissie Toekomst Accountancy- sector (CTA). Kijkend naar de achtergrond en aanbevelingen van deze commissies, wordt duidelijk dat de sector op zoek is naar zichzelf.

- Titel** : Appèl op intern toezicht
- Auteur** : Marianne Luyer
- Verschenen in** : Goed Bestuur & Toezicht (Goed Bestuur & Toezicht Nr 2/20)
- Publicatiedatum** : 25-06-2020
- Tags** : organisatie
- Geselecteerd door** : (marianneluyer@mli-intermanagement.nl) op 25-06-2020

De accountantssector is binnen twee maanden bediend met uitgebreide adviezen. Hoe kan deze sector worden veranderd, de kwaliteit verhoogd en het vertrouwen van de samenleving weer worden teruggewonnen?

De sector staat op een kruispunt; de keuzes van nu hebben straks grote invloed. En die keuzes betreffen niet alleen de accountantssector, maar ook belangrijke aspecten van de governance in ons land, de wijze waarop we de markt en het maatschappelijk middenveld hebben ingericht.

**Marianne Luyer** maakt enkele opmerkingen vanuit waardegedreven perspectief. Welke rol willen wij accountants geven in de wereld?

# APPÈL OP INTERN TOEZICHT

DRIELUIK

2

Op 14 januari verscheen het advies van de Monitoring Commissie Accountants (MCA) en op 30 januari het rapport van de Commissie Toekomst Accountancysector (CTA). Kijkend naar de achtergrond en aanbevelingen van deze commissies, wordt duidelijk dat de sector op zoek is naar zichzelf. Wat was ook alweer de publieke taak van de accountant, hoe verhoudt die zich tot de ontwikkelingen in het private ondernemerschap? De sector heeft zichzelf blijkbaar verwaarloosd, gezien alle aandacht die nu naar de ontwikkeling van de kwaliteit van het beroep uitgaat.

## De adviezen veranderkundig bezien

Heel opvallend verschillen de rapporten wat betreft de titels. De Monitoring Commissie Accountancy (hierna MCA genoemd) geeft het rapport de titel: *Spiegel voor de accountancysector*, met als subtitel: *Veel problemen zijn helemaal niet nieuw, ze komen alleen telkens terug*.<sup>1</sup> Ik dacht direct aan de beroemde uitspraak van Einstein: *'We can not solve our problems with the same thinking we used when we created them.'* De subtitel is heel goed gekozen. Al in december 2009 concludeerde de AFM dat bij de controles in de financiële sector verbeteringen nodig zijn en dat die een fundamentele gedragsverandering vereisen om de kwaliteit van de accoun-

tantscontrole te verbeteren.<sup>2</sup> De MCA heeft vijf jaar geïnvesteerd om verbeteringen in de accountancysector aan te brengen. Alle reden dus om het rapport in de subtitel de vraag mee te geven waarom de problemen telkens terugkomen.

Het rapport van de Commissie toekomst Accountancysector (hierna CTA genoemd) heeft de titel meegekregen: *Vertrouwen op controle*.<sup>3</sup> Ik weet niet wat die titel bij u oproept, maar ik vind dat hier iets wringt. Vertrouwen en controle: gaat dat samen? Wat betekent deze paradox? Al lezend ga ik begrijpen dat de betekenis van de titel duidt op de vraag hoe het vertrouwen van de samenleving in de accountantssector voor wat betreft de publieke taak 'het uitvoeren van wettelijke controles' te doen toenemen c.q. herstellen. Niet direct een titel die tot de verbeelding spreekt.

De belangrijkste vraag wordt in de titel van het rapport van de MCA verwoord: als al jaren bekend is waar het aan schort, waarom is er dan zo weinig voortgang waar te nemen?

## De cultuur in de sector

Het rapport van de CTA onderschrijft de bevindingen en de conclusies van het rapport van de MCA. De CTA formuleert het als volgt: 'De eerste stappen in een cultuurverandering binnen accountantsorganisaties

zijn gezet, maar zijn nog onvoldoende duurzaam bestendig.' Deze zin spreekt boekdelen: de formulering 'de eerste stappen' roepen een beeld op van heel weinig voortgang op dit terrein. In het hoofdstuk gaat men in op het begrip cultuur, dat voor de sector blijkbaar een nieuw fenomeen is. Net als in het rapport van de MCA wordt het begrippenkader cultuur en leiderschap hier uitgebreid omschreven en uitgelegd. De CTA agendaert daarbij de borging van de beoogde cultuurverandering. Niet voor niets, want ze heeft geconstateerd dat de cultuurverandering vooralsnog wordt gestimuleerd door 'te appelleren aan de extrinsieke motivatie van de medewerkers en de partners, bijvoorbeeld door te werken met bonussen en malussen, *'the carrot and the stick'*. Ook draagt de hiërarchische organisatiestructuur niet bij aan een gelijkwaardig gesprek tussen alle medewerkers, waar onder het gesprek met de Young Profs. Deze jongerengeleding van de NBA wijst met enige regelmaat op het vraagstuk van de werkdruk versus kwaliteit. Logisch dus dat de bestuurlijke inrichting van accountantsbureaus op de agenda wordt gezet. 'De besturing van een accountantsbureau dient de lerende, adaptieve, professionele en op kwaliteit gerichte dienstverlening te ondersteunen,' aldus de CTA.

Heel lezenswaardig is hoofdstuk 4 van het rapport MCA over de cultuur en het leiderschap van de sector. Terecht vraagt de commissie aandacht voor de 'integrale' benadering van cultuur, leiderschap, organisatiecontext en gedrag.' Intrigerend om te lezen is de opsomming van de remmende factoren. De opsomming betreft: de cultuur, de snelheid van veranderproces, de diepte van het veranderproces, systeemeigenschappen en schadelijke prikkels, oude (gestolde) waarden, rituelen en tradities. Hier wordt precies beschreven wat de kern is van de opmerking van Einstein: in de spanning tussen het bestaande en het nieuwe, is de bestaande cultuur erg dominant c.q. machtig. Om van een 'met name op beheersing en compliance gerichte cultuur, naar een meer adaptieve en op leren gerichte cultuur te veranderen' zoals de MCA opmerkt, vraagt gerichte interventies en leiderschap dat daarop stuurt.

Als het vertrouwen in de sector door de samenleving niet tijdig herstelt, wordt het scenario dat de accoun-

tancysector in Nederland zichzelf beschadigt, werkelijkheid. Hiervoor waarschuwt de CTA: 'Het risico bestaat dat er steeds nieuwe maatregelen worden genomen, en dat kan leiden tot een neerwaartse spiraal.' En dat in een tijd dat in alle sectoren organisaties en bedrijven zich moeten ontwikkelen tot open, adaptieve, flexibele organisaties om de veranderingen die op hen afkomen goed op te vangen. Ik sluit mij helemaal aan bij de opmerking van mr. drs. L. in 't Veld in de reactie op de voorlopige bevindingen die de CTA citeert: '(...) Dat aanpassing van wet- en regelgeving niet het meest voor de hand liggende instrument is om een cultuurverandering te borgen.'

In lijn met Einsteins uitspraak is de vraag aan de accountantssector: zijn zij, de accountants, de partners, de intern toezichthouders, bereid anders te gaan denken om een impuls te geven aan de gewenste cultuurverandering?

## Versterking extern toezicht; waar is het interne toezicht?

Beide rapporten geven een vrij volledig beeld van alle maatregelen die denkbaar zijn om de kwaliteit van de accountancysector te verhogen, ze hebben zowel naar het systeemniveau gekeken als naar het organisatie-niveau. De MCA heeft dertig maatregelen geformuleerd, gedifferentieerd naar systeem, organisatie en thema. De CTA heeft 22 aanbevelingen opgenomen die eveneens deze verschillende domeinen betreffen. De maatregelen zijn niet geordend volgens een prioriteitsbepaling, dat is aan de lezer. Om een beeld te krijgen van het type maatregelen zijn een aantal maatregelen in het kader op pag. 15 opgenomen.

Mijn belangstelling gaat uit naar de verhouding: versterking extern toezicht – intern toezicht. Een goed systeem van extern toezicht is belangrijk voor kaders en wet- en regelgeving voor de sector op systeemniveau. Daarnaast kennen we in Nederland een uniek systeem van intern toezicht. Het toezicht op maatschappelijke organisaties en bedrijven is belegd bij een Raad van Toezicht c.q. Commissarissen. Beursgenoteerde ondernemingen kennen Raden van Commissa-

# De belangrijkste vraag wordt in de titel van het rapport van de MCA verwoord: als al jaren bekend is waar het aan schort, waarom is er dan zo weinig voortgang waar te nemen?

\*\*\*\*\*

## Voorbeelden van maatregelen van de MCA:

1. Intensivering van het extern toezicht op de accountantsbureaus door AFM doorvoeren;
2. Rol en positionering NBA aanpassen, opstellen regelgeving onafhankelijker;
3. Intern ingeschakelde deskundigen onderbrengen onder accountantstak om een zuiverder afbakening tussen controle en advies na te streven;
4. Geen 'profit pooling', maar 'ringfencing' als verdienmodel hanteren;
5. Integrale aanpak cultuur- en gedragsverandering invoeren, waarin aandacht is voor cultuur, leiderschap, organisatiecontext en onderlinge (systeem-)samenhang.

## Voorbeelden van maatregelen van de CTA:

1. Op korte termijn uniforme Audit Quality Indicators vaststellen;
2. Meer (wetenschappelijk) onderzoek naar de kwaliteit van de Nederlandse accountancysector;
3. De uitvoering van het toezicht zo inrichten dat het 'de jure' en 'de facto' wordt uitgeoefend door de AFM;
4. Nader onderzoek doen naar structuurmodellen, zoals 'audit only' en 'joint audit';
5. Doorgaan van de ingezette cultuurverandering, waarbij meer aandacht is voor de soft skills, reflectie, intervisie, werkdruk en work-life balance en een cultuur gericht 'op het goede doen'.

rissen die namens de aandeelhouders toezicht houden op het bestuur van de onderneming. De Raden van Toezicht/Commissarissen hebben zich in de loop der tijd ontwikkeld van toezichthouder naar sparringpartner, bewaker van de maatschappelijke opdracht, het uitoefenen van *countervailing power*; kortom ze bieden tegenkracht aan bestuur en organisatie. Deze tegenkracht is belangrijk om te voorkomen dat bedrijven en organisaties te veel van hun maatschappelijke opdracht afdrijven, om te voorkomen dat er tunnelvisie ontstaat in het bestuur en andere niet constructieve boardroomdynamics<sup>4</sup>.

Op deze wijze vervullen Raden van Toezicht/Commissarissen een belangrijke maatschappelijke rol. In plaats van een top-down aanpak waarbij veel regelgeving, toetsing en sanctionering wordt belegd bij de overheid, geven in ons land burgers – wij – zelf uitvoering aan die taak. De samenleving voor en door burgers, in een speelveld dat door de overheid is vormgegeven. Het rapport van de MCA besteedt geen aandacht aan het interne toezicht, op zich al heel opmerkelijk. Het stelsel van intern toezicht is dan ook niet of nauwelijks werkzaam in deze sector. Slechts een aantal grote bureaus kennen een Raad van Commissarissen. Dat betekent dat het merendeel van de accountantsbureaus geen intern toezicht kennen. De CTA adviseert om het aantal grote bureaus met een Raad van Commissarissen uit te breiden tot twintig.

De CTA adviseert om de balans tussen ondernemerschap en publiek belang te verschuiven, te bewaren en te bewaken. En hier ziet zij een belangrijke taak voor 'toezicht, governance, beroepsregels en beroepsethiek'. Zij 'zullen voldoende tegendruk moeten (blijven) bieden tegen hernieuwde dominantie van ondernemerschap.' Deze constatering pleit voor het instellen van een Raad van Commissarissen, als die er niet is. En



dat niet alleen: de Raad van Commissarissen moet dan ook een belangrijke rol krijgen in de driehoek: partner, bestuur en toezicht. Het gremium van intern toezicht is bedoeld om gesprekspartner te zijn van het bestuur over vraagstukken van maatschappelijke relevantie, legitimatie, integriteit, strategische focus<sup>5</sup>.

## Kansen voor het interne toezicht

Beide commissies besteden veel aandacht aan de organisatie van het externe toezicht. Het merendeel van de voorgestelde maatregelen gaan over het verbeteren en intensiveren van dat externe toezicht. Zonder de complexiteit van de besturing van accountantsbureaus uit het oog te verliezen, lijkt mij dit moment een uitgelezen kans om een belangrijke rol in te nemen als intern toezicht. Wil de sector slagen in haar veranderingsambitie, dan is het belangrijk om te gaan bouwen aan intern toezicht van betrouwbare mensen met een maatschappelijk profiel. Daarbij is het van belang dat ook de accountancysector wordt voorzien van een deugdelijke gedragscode. Zulk intern

toezicht is onmisbaar op de route naar herstel van vertrouwen in de samenleving. Vertrouwen op controle wordt niet bereikt als de sector zelf onder 'curatele' staat van een externe autoriteit zoals de AFM; vertrouwen op controle wordt opgebouwd door betrouwbare mensen die aanspreekbaar en transparant zijn, bekend in de samenleving en integriteit uitstralen. De veranderagenda kan professioneel worden opgepakt en of worden bijgestuurd op basis van beide rapporten. Een Raad van Commissarissen is door de combinatie van nabijheid – professionele afstand heel geschikt om op het thema van de cultuurverandering toezicht te houden.

## Veranderkracht van toezicht

Bij veranderprocessen wordt altijd de vraag gesteld wat de rol van de interne toezichthouder kan zijn. Heeft de toezichthouder veranderkracht? Dat was de vraag die prof. dr. Goos Minderman centraal stelde in een seminar van The Midfield in juni 2019. Uiteindelijk heeft hij de rol van de interne toezichthouder samengevat in drie

# Vertrouwen op controle wordt opgebouwd door betrouwbare mensen die aanspreekbaar en transparant zijn, bekend in de samenleving en integriteit uitstralen

\*\*\*\*\*

kernbegrippen: valideren, inspireren en reflectie.<sup>6</sup> Het bestuur blijft initiërend en verantwoordelijk, toezicht-houders bewijzen hun meerwaarde – en daarmee hun veranderkracht – door de bestuurder juist op enige afstand – met kennis en ervaring – door de governance complexiteit te loodsen. Het gaat dus vooral om het consequent blijven agenderen van de voortgang van het veranderproces in de context van (veranderende) maatschappelijke opvattingen, trends, ontwikkelingen en belangen. Dit raakt de kern van de legitimiteit van het interne toezicht: het reflecteren op de uitoefening van de maatschappelijke functie van de organisatie vanuit inzicht en kennis van de samenleving.

## Samengevat: het moet toch kunnen?

De accountantssector ligt onder het vergrootglas. Het vertrouwen van de samenleving in deze sector moet weer worden opgebouwd. De sector zet zich in om dat bereiken. De aanpak, zoals beschreven in de twee onlangs verschenen rapporten, is gericht op versterking van extern toezicht, verbetering op systeemniveau, wet- en regelgeving, kwaliteit en op cultuur. Terwijl de beoogde cultuurverandering de drager is van het bereiken van de gewenste veranderingen op al de genoemde domeinen, worden daar uiteindelijk de minste aanbevelingen aan gewijd.

De samenleving heeft baat bij een goed werkende, integer en betrouwbare accountantssector. In ons land kennen we een systeem van intern toezicht dat uitgeoefend wordt door burgers. Zo houden we de dynamiek, de botsing van ideeën en belangen, in ons land dicht bij de mensen. Dat is een samenleving voor en door mensen, een burgersamenleving, uniek in de wereld.

Het moet toch mogelijk zijn die manier van werken ook in de accountancysector te kunnen ontwikkelen? Dat vraagt leiderschap, waardegedreven leiderschap, van iedereen: bestuur, partners, professionals. Gesprek met de samenleving, partnerschap. En daarmee wordt het accountantsberoep weer relevant, integer, beter.

### Noten

- 1 Monitoring Commissie Accountant, Spiegel voor de accountancysector, december 2019.
- 2 Rapport algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking, 1 september 2010, AFM.
- 3 Commissie Toekomst Accountancysector, Vertrouwen op controle, januari 2020.
- 4 PBM 1902 Boardroomdynamics, wat kunnen we leren van andere sectoren? M. Luyer.
- 5 Our Core Values, M. Luyer en J. Bouwmeester, *Goed Bestuur & Toezicht 2*, 2018.
- 6 Veranderkracht van Toezicht, G. Minderman en K. Diaz, *Goed Bestuur & Toezicht 4*, 2019.

### Over de auteur

**Marianne Luyer** is kerndocent en moderator bij Avicenna, Academie voor Leiderschap, lid van het netwerk The Midfield en adviseur bij het Nationaal Register.





