



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Corporate governance: gedrag en cultuur als determinant voor ketenverantwoordelijkheid: waarom wet- en regelgeving niet toereikend is

Rijsenbilt, J.A.; Lycklama à Nijeholt, M.P.; Strohmaier, N.; Koster, H.

Citation

Rijsenbilt, J. A., Lycklama à Nijeholt, M. P., Strohmaier, N., & Koster, H. (2022). Corporate governance: gedrag en cultuur als determinant voor ketenverantwoordelijkheid: waarom wet- en regelgeving niet toereikend is. *Onderneming En Financiering*, 30(3), 41-52.
doi:10.5553/OenF/157012472022030003004

Version: Publisher's Version
License: [Leiden University Non-exclusive license](#)
Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3513680>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Corporate governance: gedrag en cultuur als determinant voor ketenverantwoordelijkheid

Waarom wet- en regelgeving niet toereikend is*

J.A. Rijsenbilt, M.P. Lycklama à Nijeholt, N. Strohmaier & H. Koster

1 Inleiding

1.1 Schandalen

Immoreel gedrag, zoals fraude, verduistering en corruptie, is van alle tijden. De internetbubbel barstte rond 2000 en aan de jarenlange koersstijging van de beurzen kwam een einde. Tegelijkertijd kwamen de berichten over fraude, verduistering en corruptie. De namen zijn alom bekend: Enron, Worldcom, Parmalat, Tyco, Qwest. Ook in Nederland zijn er in de afgelopen decennia misstanden aan het licht gekomen, zoals onder andere Ahold, Ballast Nedam, Imtech, Econcern en Steinhoff. In Duitsland kwam Wirecard onlangs in het nieuws met een enorm schandaal. Het maatschappelijke vertrouwen heeft een zware dreun gekregen door deze schandalen.

1.2 Reactie: meer aandacht voor preventie

De Sarbanes-Oxley Act (hierna: SOX),¹ die in 2002 in de Verenigde Staten (hierna: VS) in werking trad, wordt wel beschouwd als een reactie op de misstanden die destijds aan het licht kwamen tijdens hoorzittingen van het 'Senate Banking Committee'.² Voorbeelden van problemen die daar aan de orde kwamen, waren: onvoldoende toezicht op accountants, belangenverstrengeling, onvoldoende onafhankelijkheid van accountants, creatief boekhouden, fraude en een niet-transparante verslaggeving. Niet alleen de direct betrokkenen, ook andere partijen in de *equity value chain* werden in de analyse en wetgeving meegenomen, zoals banken, beleggingsanalisten en kredietbeoordelaars. Tijdens de behandeling in het Huis van Afgevaardigden en de Senaat speelde de Enron-affaire en daar kwam de teloorgang van Worldcom nog bovenop. Bijna unaniem gingen beide Kamers van het Congres daardoor akkoord met SOX. SOX heeft betrekking op Amerikaanse beursgenoteerde ondernemingen en legt een groot aantal regels op, om zo goed ondernemingsbestuur af te dwingen en nieuwe schandalen tegen te gaan. Die regels hebben met name betrekking op de interne en externe controles in deze ondernemingen.

* Voor dit artikel is geput uit een wetenschappelijk rapport opgesteld in opdracht van het Ministerie van Financiën, getiteld 'Versterking verantwoordingsketen', waar de auteurs aan mee hebben gewerkt.

1 De Sarbanes-Oxley Act is een Amerikaanse federale wet op het terrein van het bestuur van ondernemingen (corporate governance).

2 Dit is een van de commissies van de Senaat van de VS.

Ook binnen de EU is er aandacht voor dit onderwerp blijkens het consultatiedocument van 12 november 2021 van de Europese Commissie over het verbeteren van de kwaliteit van ‘corporate reporting and its enforcement, by addressing shortcomings in the underlying eco-system’.³ In dit kader merken wij op dat de accountant voor zijn werk mede afhankelijk is van onder meer de kwaliteitssystemen bij de gecontroleerde entiteiten, het bestuur, de interne auditfunctie, de auditcommissie, de raad van toezicht (hierna: RvC) en de aandeelhouders. Er zijn derhalve meerdere actoren, die elk een eigen verantwoordelijkheid hebben. Dit wordt ook wel aangeduid als ketenverantwoordelijkheid. Voorts kan worden gewezen op de consultatie van de Engelse overheid, getiteld ‘Restoring trust in audit and corporate governance’, van maart 2021. Ook in Nederland is aandacht voor preventie van misstanden. Zo presenteerde de Commissie Toekomst Accountancysector (CTA) in opdracht van twee ministeries in 2020 haar rapport met een aantal maatregelen om de kwaliteit van de wettelijke controles door accountants te kunnen verbeteren.⁴

1.3 Opzet van dit artikel

In dit artikel wordt ingegaan op de rol die gedrag en cultuur (*soft law of social controls*) hebben bij het realiseren van ketenverantwoordelijkheid bij beursgenoteerde vennootschappen. We onderzoeken hoe sturing op houding en gedrag eraan kan bijdragen dat de ketenverantwoordelijkheid rondom de accountantscontrole en de jaarverslaggeving wordt versterkt. Het doel van dit artikel is om inzicht te geven in hoe naast wet- en regelgeving ook aandacht voor gedrag en cultuur nodig is om een organisatie beter in control te laten zijn en de ketenverantwoordelijkheid te versterken.

De opbouw van dit artikel is als volgt. Allereerst wordt in paragraaf 2 uiteengezet wat ketenverantwoordelijkheid inhoudt en hoe deze de kwaliteit van de interne controle en de accountantscontroles van de gecontroleerde entiteit helpt versterken. Vervolgens wordt besproken waarom het voor een kwalitatief goede accountantscontrole relevant is dat de wet- en regelgeving met betrekking tot de jaarrekeningcontrole niet uitsluitend *rule-based* is, maar ook ruimte laat voor eigen interpretatie en inzicht (*principle-based*). Paragraaf 3 gaat in op de rol die gedrag en cultuur in de onderneming kunnen vervullen bij de verbetering van de kwaliteit van de ketenverantwoordelijkheid. Hiervoor is onder meer input verkregen uit interviews en een survey onder experts, belangenorganisaties, accountants en ketenvertegenwoordigers (par. 4).⁵ In paragraaf 5 doen wij enkele voorstellen tot aanpassing van de Nederlandse Corporate Governance Code (hierna: NCGC). Na afronding van een conceptversie van dit artikel verscheen het consultatiedocument Voorstel-

3 Zie https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13128-Corporate-reporting-improving-its-quality-and-enforcement_en.

4 Bijlage bij Kamerstukken II 2019/20, 33977, nr. 28, p. 5 (Voorwoord).

5 Dit onderzoek is door de Universiteit Leiden uitgevoerd voor en vastgelegd in een wetenschappelijk rapport opgesteld in opdracht van het Ministerie van Financiën, waar de auteurs aan mee hebben gewerkt. Zie H. Koster e.a., *Versterking verantwoordingsketen*, 2021, te raadplegen via: www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2021/04/06/versterking-verantwoordingsketen.

len actualisatie Corporate Governance Code, hetgeen aanleiding vormde om te bezien in hoeverre onze voorstellen zijn meegenomen (par. 6). Paragraaf 7 sluit het artikel af met enkele conclusies.

2 Over ketenverantwoordelijkheid en waarom wet- en regelgeving en accountantscontrole niet voldoende zijn

2.1 Wat is ketenverantwoordelijkheid?

Mede als gevolg van de maatschappelijke impact van de bedrijfsschandalen in het begin van deze eeuw is duidelijk geworden dat een focus die zich beperkt tot de relatie tussen management en aandeelhouders bij bedrijfstoezicht in onvoldoende mate de dynamische ontwikkelingen van de veranderende wereld weerspiegelt. Tegenwoordig ligt de nadruk daarom in toenemende mate niet alleen op de toezichts- en agentschapsproblemen voor aandeelhouders, maar wordt nadrukkelijk ook aandacht besteed aan (agentschaps)problemen bij andere belanghebbenden. Denk hierbij bijvoorbeeld aan werknemers, klanten, toeleveranciers en de maatschappij als geheel.⁶ Hierdoor is het accent verschoven van met name aandacht voor sturing en beheersing door aandeelhouders (Angelsaksisch model) naar nadrukkelijk ook toezicht door en verantwoording aan een bredere groep belanghebbenden. Bij de ketenverantwoordelijkheid gaat het dan ook om de verantwoordelijkheid van de gecontroleerde entiteit en al haar *stakeholders* om professioneel te handelen op het terrein van risicobeheersing, governance, gedrag en cultuur en communicatie. Zo kan de accountant zijn werk beter uitvoeren en wordt de kwaliteit van zijn controle verhoogd. De verantwoordingsketen is complex en incidenten zullen zich naar alle waarschijnlijkheid blijven voordoen. Het draait om professionaliteit, waarbij gedrag en cultuur in ogenschouw genomen moeten worden. De doeltreffendheid van de accountantscontrole en de betrouwbaarheid van de jaarverslaggeving zijn uiteindelijk de uitkomsten van een complex proces, waarbij alle partijen in de keten hun verantwoordelijkheid moeten nemen en in een open dialoog daarop ook kunnen worden aangesproken.

2.2 Waarom wet- en regelgeving en accountantscontrole niet voldoende zijn

De accountantscontrole van de financiële verantwoording van een gecontroleerde entiteit vindt plaats ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, met andere woorden ten behoeve van iedereen die een (financiële of andersoortige) relatie onderhoudt met een entiteit.⁷ De accountantscontrole is daarmee van belang voor een groot aantal partijen die betrokken zijn bij de gecontroleerde entiteit. Daaronder vallen naast de vermogensverschaffers ook andere financiers, leveranciers, afnemers, werknemers en verdere stakeholders van de gecontroleerde entiteit.

Accounting heeft zich ontwikkeld tot een systeem dat is vastgelegd in wet- en regelgeving en in (internationale) standaarden. Bij accounting speelt het onderscheid

6 T. Clarke (red.), *Theories of corporate governance – The philosophical foundations of corporate governance*, New York, NY: Routledge 2004.

7 CTA, *Vertrouwen op controle*, 2020, p. 6.

tussen een principle-based en rule-based systeem.⁸ Een jaarverslag wordt door het stellen van stringente eisen en verplichtingen (rule-based) wellicht meer een juridisch georiënteerd document (het naleven en afvinken van allerlei regels en normen), maar de vraag is of dit economisch relevante informatie oplevert. In plaats van binnen de lijntjes te opereren biedt een principle-based systeem meer ruimte om aansluiting te zoeken met de economische realiteit. Dit geldt voor de accounting (een neutrale afbeelding van de economische realiteit – ‘wat er is gebeurd’), maar nog in sterkere mate voor de beoordeling en weergave van risicobeheersings- en controlesystemen, omdat het hierbij gaat om het anticiperen op ‘wat er zou kunnen gebeuren’. Het zou een illusie zijn om te veronderstellen dat er sprake is van controle bij een strikte focus op wet- en regelgeving. We moeten breder kijken dan dit, waarbij de focus zeer zeker ook moet liggen op gedrag en cultuur.

3 Gedrag en cultuur

3.1 *Wat zijn gedrag en cultuur en waarom zijn ze belangrijk?*

Gedrag en cultuur zijn onderling verweven omdat het gedrag de cultuur in de organisatie bepaalt, maar dit ook andersom het geval is. Gedrag kan worden omschreven als het geheel van (re)acties van individuen. In de psychologie wordt een onderscheid gemaakt tussen uitwendig gedrag (voor derden waarneembaar) en inwendig gedrag (niet voor derden waarneembaar, zoals denken en voelen). De organisatiecultuur is ‘een patroon van gedeelde basisaannames die de groep heeft geleerd bij het (succesvol) oplossen van problemen’.⁹ Waar het bij gedrag gaat om het geheel van de acties en reacties van individuen in de organisatie, handelt de cultuur dus over de gemeenschappelijke verstandhouding van de leden en de belanghebbenden van de organisatie. Het gaat bij de organisatiecultuur over de gedeelde waarden en normen in de organisatie.

Als het gaat om het stimuleren van verantwoordelijkheid bij gecontroleerde entiteiten op het terrein van risicobeheersing en governance, is het noodzakelijk om daarbij ook aandacht te besteden aan gedrag en cultuur. De effectiviteit van de interne beheersingsomgeving wordt namelijk niet alleen door mensen beïnvloed, maar in belangrijke mate zelfs ‘bepaald’.¹⁰ Door het gedrag van mensen in organisaties te bestuderen kan een beeld worden gevormd hoe medewerkers en de verschillende stakeholders in de keten, individueel en samenwerkend met anderen, de organisatie laten functioneren. Het gevaar bestaat dat als gevolg van het moeilijk meetbaar zijn van gedrag en cultuur hier te weinig aandacht voor is, terwijl deze medewerkers en de verschillende stakeholders juist van groot belang zijn voor de risicobeheersing en de governance van de organisatie. Bewuste aandacht voor gedrag en cultuur in de organisatie en daaraan invulling geven is belangrijk. Immers,

8 A. Schilder, Rule-based versus principle-based: het perspectief van de toezichthouder, in: A. de Bos, P.H. Coebergh & H. van Olden (red.), *Regels voor de toekomst. Kansen voor een duurzaam ondernemend Nederland*, Schiedam: Scriptum 2008, p. 178-185.

9 E.H. Schein, *Organizational culture*, *American Psychologist* (45) 1990, afl. 2, p. 109-119.

10 M. Kaptein & H. Vink, *Soft controls bij de rijksoverheid*, *MAB* (82) 2008, afl. 6, p. 256-263.

gedrag en cultuur bepalen de invulling van de governance en de interne beheersingsomgeving. Deze aspecten zijn vervolgens bepalend voor de betrouwbaarheid van informatie richting de externe accountant. Onderzoek heeft aangetoond dat een goede ondernemingscultuur en het voorkomen van fraude positief zijn gecorreleerd.¹¹ Aandacht voor gedrag en cultuur is zodoende van wezenlijk belang.

3.2 *Tone at the top*

De zogeheten ‘toon aan de top’ (ook wel *tone at the top*) is een belangrijke determinant van een organisatiecultuur. Leidinggevendens spelen een belangrijke rol bij het vormgeven van de strategische keuzes van de organisatie en uiteindelijk de prestaties van het bedrijf.¹² De invloed van leidinggevendens op de organisatiestrategie en de prestaties van de organisatie is geworteld in de Upper Echelon Theory.¹³ Deze theorie stelt dat de bedrijfsresultaten in belangrijke mate worden bepaald door de achtergrondkenmerken van het topmanagement. Toon aan de top is derhalve een belangrijke sleutel voor de cultuur in de onderneming. Goed voorbeeldgedrag doet volgen. Uit de bevindingen van het wetenschappelijk onderzoek naar gedrag en cultuur in het kader van de ketenverantwoordelijkheid komt naar voren dat een juiste toon aan de top van essentieel belang is voor het in control zijn van de onderneming en voor goede bedrijfsprestaties.¹⁴

Verder komt uit onderzoek naar voren dat het topmanagement, ofschoon het zich bewust is dat cultuur een belangrijke factor is voor het in control zijn van de onderneming, nog relatief weinig aandacht besteedt aan de bedrijfscultuur. Zoals reeds genoemd, heeft onderzoek aangetoond dat een goede ondernemingscultuur en het voorkomen van fraude positief zijn gecorreleerd.¹⁵ Meer aandacht voor gedrag en cultuur kan fraude voorkomen en verbetert de interne beheersing van de bedrijfsprocessen. Het is daarom van belang dat het topmanagement meer verantwoordelijkheid pakt als het gaat om het invulling geven aan de bedrijfscultuur. Verder wordt het belangrijk bevonden dat zowel intern als extern de toon aan de top en de aandacht voor de ondernemingscultuur bewaakt worden.¹⁶

- 11 S.A. Zahra, R.L. Priem & A.A. Rasheed, Understanding the causes and effects of top management fraud, *Organizational Dynamics* (36) 2007, afl. 2, p. 122-139; P.R. Murphy & C. Free, Broadening the fraud triangle: Instrumental climate and fraud, *Behavioral Research in Accounting* (28) 2016, afl. 1, p. 41-56; P. Beaulieu & A. Reinstein, Connecting organizational culture to fraud: Buffer/conduit theory, in: K.E. Karim (red.), *Advances in accounting behavioral research*, Bingley: Emerald Publishing Limited 2020, p. 21-45.
- 12 M. Bertrand & A. Schoar, Managing with style: The effect of managers on firm policies, *Quarterly Journal of Economics* (118) 2003, afl. 4, p. 1169-1208; C. Crossland & D.C. Hambrick, How national systems differ in their constraints on corporate executives: A study of CEO effects in three countries, *Strategic Management Journal* (28) 2007, afl. 8, p. 767-769; D.C. Hambrick & P.A. Mason, Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers, *The Academy of Management Review* (9) 1984, afl. 2, p. 193-206.
- 13 Hambrick & Mason 1984.
- 14 Koster e.a. 2021; Hambrick & Mason 1984.
- 15 Zahra e.a. 2007; Murphy & Free 2016; Beaulieu & Reinstein 2020.
- 16 J. Hansen, N.M. Stephens & D.A. Wood, Entity-level controls: The internal auditor's assessment of management tone at the top, *Current Issues in Auditing* (3) 2009, afl. 1, A1-A13.

4 Empirisch onderzoek

4.1 Empirisch onderzoek: interviews en survey

Het door ons uitgevoerde empirische onderzoek over de ketenverantwoordelijkheid bouwt voort op de bevindingen uit de literatuur en praktijk. Er zijn in totaal 30 experts, relevante belangenorganisaties, accountants en ketenvertegenwoordigers geïnterviewd op semigestructureerde wijze.¹⁷ Daarna is een survey afgenomen, waarmee een grotere groep belanghebbenden bereikt kon worden. Uiteindelijk hebben 61 belanghebbenden de survey ingevuld.¹⁸

4.2 Resultaten van interviews en survey

De resultaten van de interviews en de survey geven een eerste impressie van de visies en perspectieven van de verschillende respondenten. Hierna staan de belangrijkste bevindingen vermeld.

4.2.1 Uitkomsten interviews

Uit de interviews komt naar voren dat vrijwel alle geïnterviewden gedrag en cultuur belangrijk vinden voor de risicobeheersing en het *in control* zijn van de entiteit. Er wordt daarbij onderscheid gemaakt tussen ondernemingscultuur enerzijds (waaronder het realiseren van strategische doelen, ruimte voor innovaties en het opstellen van kernwaarden) en risicocultuur anderzijds (zoals het voldoen aan wet- en regelgeving, het opstellen van *checks and balances*, een klokkenluidersregeling en een aanspreekcultuur). Gedrag en cultuur hebben volgens veel geïnterviewden een voorspellende waarde voor de beheersingsrisico's, het niet in control zijn en fraude in de jaarrekening.

Onder de geïnterviewden doen enkele experts de suggestie dat de organisatie een *cultuurraamwerk* ontwikkelt waarin zij aangeeft wat de gewenste cultuur is om de wet- en regelgeving te kunnen naleven, gekoppeld aan de kernwaarden van de entiteit. Dat raamwerk dient dan periodiek te worden gemonitord. Zij geven aan dat de controle op dit cultuurraamwerk dan kan worden gebruikt om input te leveren voor een eventuele in control verklaring. Verder geven de meeste geïnterviewden aan *voorbeeldgedrag* door het topmanagement en het formuleren van *kernwaarden* door het topmanagement van groot belang te vinden om het gewenste gedrag en de juiste cultuur tot stand te brengen. Een *aanspreekcultuur* is daarbij belangrijk. Veel geïnterviewden geven aan dat *de interne auditor in de controle* (derde lijn) meer *aandacht aan gedrag en cultuur* moet geven. Zijn onafhankelijke positie maakt het volgens hen bij uitstek mogelijk om gedrag en cultuur in de entiteit te onderzoeken. Deze geïnterviewden doen de suggestie om een pallet van taken op te stellen

17 Deze 30 interviews zijn als volgt over de verschillende groepen verdeeld: experts (23%), relevante belangenorganisaties (37%), accountants (17%) en ketenvertegenwoordigers (23%). De interviews vonden plaats in de periode oktober-december 2020.

18 Van de 61 respondenten zijn 47 controlerend accountant, 3 aandeelhouder, 2 interne auditor, 1 voorzitter van de auditcommissie, 1 groepscontroller, 1 bestuurslid en 7 respondenten hebben aangegeven een andere functie te hebben. De survey omvat stellingen, gesloten vragen en enkele open vragen. De survey heeft opengestaan van 17 december 2020 t/m 15 januari 2021.

in het takenpakket van de interne auditor waarin ook de aandacht voor gedrag en cultuur meer nadrukkelijk staat benoemd. De meeste geïnterviewden geven verder aan dat de aandacht voor *gedrag en cultuur* in de entiteit hoog *op de agenda van de RvC* moet staan. De suggestie wordt gedaan om hier jaarlijks onder leiding van een externe deskundige uitgebreid bij stil te staan en hier ook te bespreken hoe dit dient te worden vormgegeven. Een andere belangrijke aanbeveling die wordt gedaan, is om bij voorkeur in de auditcommissie, maar in ieder geval in de RvC, naast een financieel deskundige en een IT-deskundige ten minste één deskundige op het terrein van gedrag en cultuur zitting te laten nemen. Verder wordt aangegeven dat het aanbeveling verdient om de audit op gedrag en cultuur minder vrijblijvend te maken. De *controleteams* dienen in de komende jaren een *cultuurscan* en psychologische kennis aan de controles toe te voegen. Werknemers en andere stakeholders moeten de vrijheid voelen om misstanden te melden en elkaar daarop aan te spreken. Ook wordt een *klokkenluidersregeling* door veel geïnterviewden belangrijk gevonden. Samenvattend kan worden gesteld dat de geïnterviewden beamen dat gedrag en cultuur in algemene zin een belangrijke factor zijn in het bestrijden van misstanden, en dat er zowel bij interne als bij externe controle meer aandacht (en in minder vrijblijvende vorm) besteed dient te worden aan gedrag en cultuur.

4.2.2 *Uitkomsten survey*

Uit de survey blijkt dat het overgrote deel van de respondenten de stelling onderschrijft dat de *verantwoordelijkheid* voor de organisatiecultuur nadrukkelijk *bij het bestuur* dient te liggen (en door het bestuur geagendeerd dient te worden) en niet (uitsluitend) bij human resources. Ook onderschrijven de meeste respondenten de stelling dat *minimaal één keer per twee jaar* (maar het liefst jaarlijks) een *zelfevaluatie* dient plaats te vinden *van de verantwoordelijken in de gecontroleerde entiteit*, met daarin het bestuur, de RvC, de interne auditor en/of de groepscontroller, over de onderlinge samenwerking, afstemming en cultuur, onder begeleiding van een externe deskundige met kennis op het terrein van gedrag en cultuur. Over de frequentie verschillen de respondenten wel van mening.

Ook met de stelling dat een grondige en onderbouwde analyse van de stand van zaken over de *organisatiecultuur en ontwikkelingspunten* hierover een *verplicht onderdeel* dienen te zijn van het *bestuursverslag* zijn de meeste respondenten het eens.

Het antwoord op de stelling dat van de auditcommissie ten minste één lid specialist dient te zijn op het gebied van gedrag en cultuur geeft een wat gevarieerder beeld. Een groot gedeelte van de respondenten antwoordt 'mee eens' en een ander groot deel antwoordt neutraal. De toelichtingen analyserend is de voorzichtige conclusie dat de meeste respondenten graag zien dat er *ten minste één lid specialist is op het gebied van gedrag en cultuur*, maar dat de plaats waar deze specialist zich bevindt (*auditcommissie of alleen RvC*) niet duidelijk is.

De respondenten onderschrijven in het algemeen de stelling dat de *toon aan de top bepalend is voor het gedrag en de cultuur* in een organisatie. Zij vinden de factoren integriteit, diversiteit en bespreekbaarheid (zeer) belangrijk om die toon aan de top te bereiken.

5 Aanbevelingen

5.1 Gedrag- en cultuur- aanbeveling 1

Wij bevelen aan dat in de NCGC de verantwoordelijkheid voor de organisatiecultuur nadrukkelijk bij het bestuur wordt neergelegd.

Uit de literatuur blijkt dat er een algemene misvatting bestaat dat cultuurverandering grotendeels de verantwoordelijkheid van de personeelsafdeling zou zijn.¹⁹ In de literatuur wordt de noodzaak beschreven om de bedrijfscultuur op de 'bestuursagenda' te zetten. Ook in de survey wordt hiernaar gevraagd en de respondenten geven aan het eens te zijn met de stelling dat de verantwoordelijkheid voor de organisatiecultuur nadrukkelijk bij het bestuur hoort te liggen.²⁰ Geïnterviewden geven ook aan dat cultuur een verantwoordelijkheid is van het bestuur.

Gezien het feit dat deze aanbeveling wordt beschreven in de literatuur en zowel terugkomt in de interviews als in de survey, raden wij aan deze aanbeveling in concrete formulering op te nemen in de NCGC.

5.2 Gedrag- en cultuur- aanbeveling 2

Deze tweede aanbeveling betreft de evaluatie en rapportage van de keten en cultuur en gedrag en bestaat uit drie deelaanbevelingen:

2a. Zelfevaluatie verantwoordelijken in de keten

Wij bevelen aan dat jaarlijks of tweejaarlijks een zelfevaluatie van de verantwoordelijken in de keten plaatsvindt over de onderlinge samenwerking, afstemming en cultuur onder begeleiding van een externe deskundige op het terrein van gedrag en cultuur.

Buitenstaanders kunnen – vanwege hun blik van buiten naar binnen – een goede bijdrage leveren aan vraagstukken inzake cultuur- en gedragsverandering. Buitenstaanders kunnen blinde vlekken voorkomen en niet-zelfgenoegzame veranderingen bevorderen. De benodigde veranderingen zullen hierdoor beter en sneller kunnen worden doorgevoerd.²¹ Ook in de interviews en de survey zien we eenzelfde mening terugkomen. Voordelen van deze aanbeveling zijn dat er binnen de organisatie een goed beeld ontstaat van het functioneren van de verantwoordelijken in de keten en gewerkt kan worden aan mogelijke hiaten. De aanbeveling zou in concrete formulering kunnen worden opgenomen in de NCGC.

19 S. Stuart, What it takes to drive organizational culture, oktober 2019. Te raadplegen via: www.spencerstuart.com/leadership-matters/2019/october/what-it-takes-to-drive-organizational-culture. Stuart 2019.

20 De verantwoordelijkheid voor de organisatiecultuur zou expliciet kunnen worden genoemd in NCGC principe 2.5 door te bepalen: 'Het bestuur is verantwoordelijk voor de organisatiecultuur en voor het vormgeven van een cultuur die is gericht op lange termijn waardecreatie van de vennootschap en de met haar verbonden onderneming. De raad van commissarissen houdt toezicht op de activiteiten van het bestuur ter zake.'

21 Zie ook Eindrapport Monitoring Commissie Accountancy, Spiegel voor de Accountancysector. Veel problemen zijn helemaal niet nieuw: ze keren alleen telkens terug, 14 januari 2020. Te raadplegen via: www.monitoringaccountancy.nl/wp-content/uploads/2020/01/Eindrapport-Monitoring-Commissie-Accountancy-140120.pdf.

2b. Voorbeeldgedrag/toon aan de top meten en evalueren

Aanbevolen wordt dat de interne auditfunctie de toon aan de top in de organisatie evalueert en beoordeelt of dat laat doen door nadrukkelijk aandacht te besteden aan factoren zoals integriteit, diversiteit, bespreekbaarheid en andere toon aan de top bepalende factoren, zoals interne tegenspraak.

Onderzoekers hebben beschreven hoe interne auditors de toon aan de top beoordelen.²² Deze onderzoekers stellen vast dat bijna een derde van de ondervraagde bedrijven aangeeft dat ze dergelijke beoordelingen nooit uitvoeren, terwijl er toch manieren zijn waarop interne auditors kunnen proberen de toon aan de top te meten en te verbeteren. Zo wordt in deze literatuur voorgesteld om (1) de toon aan de top vast te stellen en erover te rapporteren, (2) de beoordeling van de toon aan de top uit te breiden, verder dan alleen van de CEO en de CFO, (3) ervoor te zorgen dat interne auditors met voldoende ervaring en interactie met het hogere management toon aan de top-assessments uitvoeren, (4) te onderzoeken wie de resultaten van toon aan de top-assessments ontvangt, (5) te onderzoeken of efficiencyvoorstellen kunnen worden behaald door minder aandacht te schenken aan organisatieonderdelen waar de toon aan de top goed is en weinig risico's oplevert, en (6) te overwegen of de toon zou verbeteren als de interne auditors de toon van het bestuur zouden evalueren en erover zouden oordelen. Als er geen interne auditfunctie is, zou de RvC dit door een externe partij kunnen laten verrichten.

Ook in de survey is een stelling over de toon aan de top met de vraag of de toon aan de top te verbeteren is door meer aandacht te geven aan de factoren integriteit, diversiteit en bespreekbaarheid. Respondenten beantwoorden deze vraag positief en een aantal respondenten beschrijft in de toelichting nog andere factoren, zoals het organiseren van interne tegenspraak en transparantie. Het voordeel van deze aanbeveling is dat er goed zicht komt op het voorbeeldgedrag respectievelijk de toon aan de top, hetgeen een voorwaarde is voor het welslagen van een organisatie. Het verschil met interventie 2a is dat deze interventie zich richt op de organisatiecultuur. De aanbeveling zou in concrete formulering kunnen worden opgenomen in de NCGC.

2c. Aandacht voor gedrag en cultuur in het bestuursverslag en het verslag van de RvC

Aanbevolen wordt dat het bestuur en de RvC in het bestuursverslag respectievelijk het verslag van de RvC nadrukkelijk aandacht besteden aan gedrag en cultuur.

Uit de literatuur is duidelijk geworden dat aandacht voor gedrag en cultuur van belang is. Respondenten geven aan het eens te zijn met de stelling in de survey dat 'een grondige en onderbouwde analyse van de stand van zaken over de organisatiecultuur en ontwikkelingspunten hierover een onderdeel moet zijn van het bestuursverslag'. Deze aanbeveling zou kunnen worden opgenomen in de NCGC. Het voordeel van deze aanbeveling is dat gedrag en cultuur expliciet worden beschreven in het bestuursverslag en het verslag van de RvC en er door deze beschrijving aandacht is voor gedrag en cultuur, waardoor erop kan worden gehandeld. Zo wordt ook duidelijk wat de entiteit doet om hier invulling aan te geven.

22 Hansen e.a. 2009.

5.3 Gedrag- en cultuur- aanbeveling 3

Wij bevelen aan dat minimaal één lid van de RvC (auditcommissie) kennis moet hebben op het terrein van gedrag en cultuur. Dit kan worden opgenomen in de NCGC.

In de survey laten respondenten een divers antwoord zien op de stelling ‘In de auditcommissie dient ten minste één lid specialist te zijn op het gebied van gedrag en cultuur.’ De toelichtingen bij de responses analyserend, is de voorzichtige conclusie dat de meeste respondenten graag zien dat er ten minste één lid specialist is op het gebied van gedrag en cultuur, maar dat de plaats waar deze specialist zich bevindt (auditcommissie of alleen RvC) niet duidelijk is, hierbij rekening houdend met de wenselijkheid van diverse noodzakelijke specialismen (ook afhankelijk van het type organisatie).

Het voordeel van deze aanbeveling ligt besloten in het feit dat een lid van de RvC met kennis op het terrein van gedrag en cultuur op dat terrein veel meer kan signaleren en beoordelen. Het nadeel van deze aanbeveling kan zijn dat de omvang van de RvC toeneemt. Een persoon met kennis op het terrein van gedrag en cultuur in de RvC, of meer specifiek in de auditcommissie, kan ons inziens van veel toegevoegde waarde zijn. Deze interventie kan worden opgenomen in de NCGC.

6 Consultatiedocument Voorstellen actualisatie Corporate Governance Code

6.1 Overgenomen aanbevelingen

In het consultatiedocument Voorstellen actualisatie Corporate Governance Code (p. 10) van 21 februari 2022 wordt verwezen naar de aanbevelingen uit het rapport ‘Versterking verantwoordingsketen’ dat de Universiteit Leiden in opdracht van de Minister van Financiën heeft opgesteld. De Minister van Financiën heeft deze aanbevelingen onder de aandacht gebracht van de Monitoringscommissie. De commissie heeft deze aanbevelingen geanalyseerd en een deel daarvan meegenomen in de voorstellen tot actualisering van de Code. Mede als gevolg daarvan worden enkele aanpassingen voorgesteld.

De eerste voorstel ziet op aanpassing van bpb 2.2.6. Bpb 2.2.6 gaat over de evaluatie van de RvC. Thans staat in bpb 2.2.6 dat de RvC ten minste eenmaal per jaar buiten aanwezigheid van het bestuur zijn eigen functioneren evalueert, het functioneren van de afzonderlijke commissies van de raad en dat van de individuele commissarissen, en de conclusies bespreekt die aan de evaluatie worden verbonden. Hierbij wordt aandacht besteed aan (1) inhoudelijke aspecten, de onderlinge interactie en de interactie met het bestuur, (2) zaken die zich in de praktijk hebben voorgedaan waaruit lessen kunnen worden getrokken, en (3) het gewenste profiel, de samenstelling, competenties en de deskundigheid van de RvC. Voorgesteld wordt om toe te voegen om ook aandacht te besteden bij de evaluatie aan gedrag en cultuur en samenwerking. Aan de toelichting op bpb 2.2.6 en 2.2.7 wordt toegevoegd dat het wordt aanbevolen om de jaarlijkse evaluatie periodiek onder begeleiding van een externe deskundige te doen plaatsvinden en dat in aansluiting op bepaling 2.2.8 het verslag van de RvC een samenvatting bevat van het evaluatieproces en de hieruit voortvloeiende acties.

Voorts wordt voorgesteld om bpb 2.5.4 aan te passen. Nu houdt deze bepaling onder meer in dat het bestuur in het bestuursverslag een toelichting geeft op de waarden en de wijze waarop deze worden ingebed in de vennootschap en de met haar verbonden onderneming. Voorgesteld wordt om te bepalen dat het bestuur in het bestuursverslag een toelichting geeft op (1) de cultuur binnen de onderneming, en of het gewenst is daar wijzigingen in aan te brengen, en (2) hoe de cultuur en de onderliggende waarden en gestimuleerd gedrag bijdragen aan lange termijn waardecreatie.

Ten slotte is enige tekst in bpb 2.5.1 verplaatst, waardoor duidelijker naar voren komt dat de verantwoordelijkheid voor de organisatiecultuur bij het bestuur ligt. Daarmee is onze eerste aanbeveling ingevuld. Door de wijzigingen van bpb 2.2.6 en 2.5.4 worden ook onze aanbevelingen 2a en 2c overgenomen, met dien verstande dat een periodieke zelfevaluatie wel door de RvC maar niet door het bestuur hoeft plaats te vinden. Dat laatste zou wat ons betreft ook dienen te worden vastgelegd in de Code. Dat zou ook goed aansluiten bij NBA-handreiking 1148 over het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole ('Impact van cultuur en gedrag op de risicoanalyse') van 8 februari 2022.

6.2 Niet-overgenomen aanbevelingen

Niet overgenomen is aanbeveling 2b, inhoudend dat de interne auditfunctie de toon aan de top in de organisatie evalueert en beoordeelt of dat laat doen door nadrukkelijk aandacht te besteden aan factoren zoals integriteit, diversiteit, bespreekbaarheid en andere toon aan de top bepalende factoren, zoals interne tegenspraak. Voorts is ook aanbeveling 3, waarin wij aanbevelen dat minimaal één lid van de RvC (auditcommissie) kennis moet hebben op het terrein van gedrag en cultuur, niet overgenomen. Wat ons betreft gebeurt dit alsnog in de definitieve versie van de Code.

7 Afronding

Uit onderzoek komt naar voren dat gerichte aandacht voor gedrag en cultuur in de organisatie bijdraagt aan een verbetering van de kwaliteit van de ketenverantwoordelijkheid. Hierdoor is de organisatie sterker in control, worden bedrijfsrisico's beter beheerst en wordt fraude vaker voorkomen. Het sturen op gedrag en cultuur in de organisatie begint bij de leidinggevende: toon aan de top is van groot belang, want goed voorbeeldgedrag door de leidinggevende doet volgen. Het lijkt het meest effectief om de cultuur- en gedragsverandering integraal te benaderen door cultuur, leiderschap, organisatiecontext en gedrag in onderlinge samenhang te behandelen. De respondenten in het empirisch onderzoek onderschrijven het belang van gedrag en cultuur.

Wij hebben een aantal concrete aanbevelingen gedaan om hieraan in de organisatie sturing te geven. Uitsluitend wet- en regelgeving, hard controls en voorschriften zijn niet voldoende om de organisatie in control te laten zijn en fraude tegen te gaan. Zij beïnvloeden houding en gedrag van bovenaf, door opgelegde regels. Aanvullend zijn zachte beheersmaatregelen noodzakelijk, die inspelen op de normen

J.A. Rijsenbilt, M.P. Lycklama à Nijeholt, N. Strohmaier & H. Koster

en waarden en daarmee van onderaf bepalend zijn voor het gedrag en de cultuur in de organisatie. Alleen als er niet alleen gestuurd wordt op regels, maar ook op gedrag en cultuur, zal de organisatie daadwerkelijk beter in control zijn, worden de risico's beter beheerst en wordt fraude tegengegaan. Inmiddels is gebleken dat de meeste van onze voorstellen zijn overgenomen in het consultatiedocument *Voorstellen actualisatie Corporate Governance Code*. Dat stemt ons tevreden. Twee van onze aanbevelingen op het gebied van gedrag en cultuur zijn (vooralsnog) niet overgenomen. Wij hopen dat er alsnog gekeken kan worden naar de evaluatie van de toon aan de top door de interne auditfunctie (onze aanbeveling 2b) en de aanwezigheid van minimaal één lid van de RvC (auditcommissie) met kennis van gedrag en cultuur (onze aanbeveling 3). Daarnaast zou wat ons betreft tevens een periodieke zelfevaluatie door het bestuur (en niet enkel de RvC) in de Code dienen te worden vastgelegd. We zien uit naar de definitieve versie van de herziene Code.