



Toon aan de Top bij accountantskantoren

Mattijs Gruppen

Onder supervisie van:
Linda Rutkens

Een uitgave van:

Lectoraat Duurzaam Financieel Management

Instituut voor Financieel Economisch Management

Kenniscentrum Ondernemerschap

Mei 2014

Groningen, 20 mei 2014

Dit afstudeeronderzoek is geschreven onder verantwoordelijkheid van de Hanzehogeschool Groningen. Het copyright berust bij de auteur. Zowel de Hanzehogeschool Groningen als de auteur verklaren, dat zij eventuele gegevens van derden die voor dit afstudeeronderzoek zijn gebruikt en die door deze derden als vertrouwelijk zijn aangemerkt, als zodanig zullen behandelen.

Samenvatting

Deze scriptie is geschreven in opdracht van het Lectoraat Duurzaam Financieel Management van de Hanzehogeschool Groningen. Het belangrijkste doel van het lectoraat is het ontwikkelen van nieuwe kennis op het gebied van duurzaam financieel management met als kernthema's: ethiek & integriteit en verantwoordelijkheid & continuïteit.

De aanleiding voor dit onderzoek was de verontrustende constatering van de Autoriteit Financiële Markten dat de kwaliteit van accountantscontroles negatief beïnvloed kan worden door de *toon aan de top*. De toon aan de top is een actueel onderwerp in de accountancywereld. Veel accountants hebben aangegeven geen idee te hebben wat de toon aan de top precies inhoudt en hoe zij hiermee om moeten gaan, terwijl zij dit wel dienen te bespreken bij de jaarlijkse controle. Alvorens accountants de toon aan de top bij hun klanten kunnen onderzoeken en bespreken, dienen zij vat te krijgen op de toon aan de top bij haar eigen organisaties.

Het doel van dit onderzoek is daarom het begrip toon aan de top te doorgronden. Daarnaast is het uiteindelijke resultaat een meetinstrument waarmee de toon aan de top bij een accountantskantoor in kaart gebracht kan worden. Voorgaande is verwerkt in de volgende probleemstelling:

Hoe kan de toon aan de top bij accountantskantoren geformuleerd én gemeten worden?

Aan de hand van de volgende deelvragen is bovenstaande probleemstelling beantwoord:

1. *Welke factoren bepalen de toon aan de top?*
2. *Op welke wijze kunnen de bepalende factoren gemeten worden?*
3. *Hoe kunnen de voorgaande bevindingen geïmplementeerd worden in een meetinstrument?*

Na zorgvuldig onderzoek is geconcludeerd dat er vier factoren zijn die de toon aan de top bepalen, namelijk de kernwaarden, cultuur, communicatiestijl en de stijl van leidinggeven van de organisatie. Aan de hand van deze factoren is de volgende definitie van de toon aan de top geformuleerd: *Het zichtbaar repetitief uitdragen, vasthouden en overbrengen van de kernwaarden van de organisatie door de leidinggevenden.*

Om de toon aan de top van een organisatie in kaart te brengen kan er gebruik gemaakt worden van een meetinstrument. Een kwantitatief onderzoek waarbij diepgang in de respons is vereist, kan het best uitgevoerd worden door middel van het afnemen van een enquête. De factoren die de toon aan de top bepalen (kernwaarden, cultuur, communicatie en stijl van leidinggeven) zijn geoperationaliseerd en vervolgens geïmplementeerd in de enquête. Deze enquête is te vinden in *bijlage 6: Enquête toon aan de top*. Een volgende afstudeerder zal in opdracht van het lectoraat Duurzaam Financieel Management de enquêtes gaan afnemen bij de accountantskantoren in Noord-Nederland.

Voorwoord

Deze scriptie is geschreven in het kader van de afronding van de opleiding Accountancy aan de Hanzehogeschool Groningen. Vanaf september 2014 heb ik mij volledig bezig gehouden met het onderwerp van deze scriptie: Toon aan de top bij accountantskantoren. Dit onderwerp is tot stand gekomen in overleg met mijn opdrachtgever het Lectoraat Duurzaam Financieel Management

De afgelopen periode heb ik als zeer leerzaam ervaren. Ik heb erg veel nieuwe kennis opgedaan, ben mooie uitdagingen aangegaan, heb interessante mensen gesproken en ik heb veel over mijzelf geleerd. Nu deze periode tot een einde is gekomen wil ik graag nog een aantal mensen bedanken.

Allereerst wil ik mijn begeleider, Linda Rutkens, van de Hanzehogeschool bedanken. Zij stond altijd voor mij klaar om met mij mee te denken en vooral om haar kritische blik los te laten op ingeleverde stukken. Zonder haar hulp zou dit rapport niet tot stand zijn gekomen.

Ten tweede wil ik mijn opdrachtgever Margreet Boersma van het Lectoraat Duurzaam Financieel Management bedanken voor de medewerking, ondersteuning en begeleiding gedurende dit onderzoek.

Tot slot wil ik mijn ouders, vrienden en alle anderen die hebben geholpen gedurende dit onderzoek bedanken. Tijdens de moeilijke momenten hebben zij mij gesteund met stimulerende en motiverende woorden.

Ik wens u veel leesplezier,

Mattijs Gruppen

Groningen, 20 mei 2014

INHOUD

Samenvatting	3
Voorwoord	5
INHOUD	7
1. Inleiding	9
1.1 Aanleiding	9
1.2 Doel- en probleemstelling	10
1.3 Relevantie	12
1.4 Structuur van het rapport	12
2. Bedrijfsomschrijving Lectoraat Duurzaam Financieel Management	13
3. Methode van onderzoek	15
3.1 Onderzoeksmethode deelvraag 1	15
3.2 Onderzoeksmethode deelvraag 2	17
3.3 Onderzoeksmethode deelvraag 3	19
4. Theoretische onderbouwing van het onderzoek	20
4.1 Toon aan de top volgens de literatuur	20
4.1.1 Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants	20
4.1.2 Autoriteit Financiële Markten	22
4.1.3 International Federation of Accountants	23
4.1.4 Howard Sklar	24
4.1.5 Walter Swinkels	25
4.1.6 Overzicht definities	25

4.2 Factoren die de toon aan de top bepalen	27
4.2.1 Cultuur.....	29
4.2.2 Communicatie.....	36
4.2.3 Stijl van leidinggeven.....	43
4.3 Samenstelling definitie toon aan de top	49
5. Het meetinstrument.....	52
5.1 Keuze meetinstrument.....	52
5.2 Criteria voor de enquêtevragen	54
5.3 Operationaliseren van de factoren	56
5.4 Implementatie van de indicatoren.....	61
5.5 Verwerking uitkomsten enquête.....	63
6. Aanbeveling en Conclusie.....	70
Literatuurlijst	73
Bijlage 1: Interviewverslag M. Boersma	77
Bijlage 2: Interviewverslag R. Benes	85
Bijlage 3: Interviewverslag J. Scheffe	92
Bijlage 4: Interviewverslag M. Kaptein	97
Bijlage 5: Enquête toon aan de top.....	100
Bijlage 7: Datamatrix.....	109
Bijlage 8: Tabel enquêtevragen	110

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

De beroepsgroep accountants staat zwaar onder druk. Aan de ene kant proberen accountants te voldoen aan de zware eisen van hun klanten: de kosten van de accountantscontrole moeten gedrukt worden en de accountant dient over steeds meer specifieke kennis te beschikken waarop de juiste adviezen gebaseerd worden. Aan de andere kant eist de maatschappij dat de accountants hun vertrouwensrol zeer serieus nemen. Belanghebbenden van een goedgekeurde jaarrekening moeten kunnen vertrouwen op de gepubliceerde cijfers. Deze tweestrijd zorgt ervoor dat de kwaliteit van de accountantscontrole lang niet altijd gewaarborgd wordt, aldus de Autoriteit Financiële Markten (AFM) in haar rapport *Kwaliteit accountantscontrole en stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking bij negen OOB-vergunninghouders* (2013). In dit rapport heeft de AFM de kwaliteit van de accountantscontrole van negen accountantskantoren onderzocht. Dat de AFM heeft vastgesteld dat de accountantscontrole niet van voldoende niveau is, tast het aanzien van de accountants aan. Een goedgekeurde jaarrekening geeft dus blijkbaar niet altijd een betrouwbaar beeld van de financiële situatie, zoals de accountantsverklaring doet geloven (AFM, 2013).

De opdrachtgever voor dit onderzoek, het lectoraat Duurzaam Financieel Management, heeft onder meer als doel zorg te dragen voor de duurzaamheid van de accountancy. Het rapport van de AFM geeft de indruk dat deze duurzaamheid blijkbaar niet zo vanzelfsprekend is als veel

accountants dachten. De AFM geeft een aantal oorzaken voor het tekortschieten van de kwaliteit van accountantscontroles. Als één van de oorzaken noemt de AFM de *toon aan de top*. De toon aan de top zou accountants moeten stimuleren om de kwaliteit van de accountantscontrole tot een zo hoog mogelijk niveau te waarborgen. Blijkbaar heeft de toon aan de top in sommige gevallen juist een tegenovergestelde, negatieve, werking (AFM, 2013).

Deze negatieve werking van de toon aan de top op de kwaliteit van accountantscontrole is de aanleiding voor dit onderzoek. Ten eerste is de toon aan de top een nogal vaag begrip: in de relevante literatuur is er geen eenduidige definitie. Er zijn meerdere raakvlakken met bijvoorbeeld leidinggeven, sociologie, organisatiepsychologie en soft controls. Dit zijn verschillende vakgebieden die stuk voor stuk betrekking hebben op het begrip toon aan de top. Ten tweede bestaat er geen meetinstrument om de toon aan de top van een accountantskantoor in kaart te brengen. Hoe kan de leiding van een accountantskantoor dan weten of zij tevreden is met de huidige stand van zaken wat betreft de toon aan de top?

1.2 Doel- en probleemstelling

Zoals in de aanleiding is aangegeven, is onderzoek doen naar de toon aan de top erg ingewikkeld: er is geen eenduidig begrip en er bestaat geen meetinstrument. Vanuit deze twee vraagstukken is de volgende probleemstelling geformuleerd:

Hoe kan de toon aan de top bij accountantskantoren geformuleerd én gemeten worden?

Zoals blijkt uit deze probleemstelling is het uiteindelijke doel van dit onderzoek om een meetinstrument te ontwikkelen om de toon aan de top bij accountantskantoren te meten. Voordat dit meetinstrument opgesteld kan worden, is het van belang dat eerst duidelijk wordt wat het begrip toon aan de top inhoudt. Aan de hand van de volgende deelvragen zal de probleemstelling beantwoord worden:

1. *Welke factoren bepalen de toon aan de top?*
2. *Op welke wijze kunnen de bepalende factoren gemeten worden?*
3. *Hoe kunnen de voorgaande bevindingen geïmplementeerd worden in een meetinstrument?*

Gezien de omvang van het onderwerp richt dit onderzoek zich alleen op de toon aan de top bij accountantskantoren. Voor de opdrachtgever en de opleiding Accountancy is de toon aan de top bij accountantskantoren het meest relevant. Het meetinstrument zal dan ook specifiek ontwikkeld worden voor accountantskantoren. Dit houdt echter niet in dat het meetinstrument per definitie niet te gebruiken is voor andere organisaties. Tevens is het niet het doel om een waardeoordeel te geven over de toon aan de top. Het meetinstrument geeft niet aan of de toon aan de top bij de onderzochte organisatie *goed* of *slecht* is. Het meetinstrument brengt alleen de toon aan de top van de organisatie in kaart. De leiding van de organisatie kan vervolgens beoordelen of zij tevreden is met de huidige stand van zaken wat betreft de toon aan de top of

dat er veranderingen dienen plaats te vinden. Voorgaande zal verwerkt worden in dit adviesrapport.

1.3 Relevantie

De relevantie van dit onderzoek komt voort uit de behoefte van accountantskantoren om vat te krijgen op de toon aan de top binnen hun eigen organisatie. Uit de rapporten *Het boegbeeld als voorbeeld: Accountants over de toon aan de top* (2012) van de Nederlandse Beroepsorganisatie voor Accountants (NBA) en *Kwaliteit accountantscontrole en stelsel van kwaliteitsbeheersing en –bewaking bij negen OOB-vergunninghouders* (2013) van de AFM blijkt dat accountants zelf niet precies weten hoe zij om moeten gaan met de toon aan de top. Door middel van dit onderzoek krijgen accountants een eenduidig beeld en een concrete definitie van de toon aan de top. Daarnaast heeft dit onderzoek als doel om een meetinstrument te ontwikkelen waardoor accountants een handvat toegereikt krijgen om de toon aan de top bij hun eigen organisatie in kaart te brengen.

1.4 Structuur van het rapport

In hoofdstuk 2 wordt er een bedrijfsbeschrijving gegeven van de opdrachtgever waar wordt ingegaan op de visie, de missie en de doelstellingen van de opdrachtgever. Vervolgens wordt in hoofdstuk 3 de methode van onderzoek bepaald. Daarin wordt antwoord gegeven op de vraag op welke wijze er onderzoek gedaan moet worden naar de factoren die bepalend zijn bij de toon aan de top. Hoofdstuk 4 gaat in op de literatuur die er al bekend is van toon aan de top. Na een

analyse van deze literatuur, worden de bepalende factoren met betrekking tot de toon aan de top uitgelicht. Deze factoren leiden vervolgens tot een concrete definitie van de toon aan de top. Tot slot wordt het meetinstrument opgesteld in hoofdstuk 5. De factoren uit hoofdstuk 4 worden geoperationaliseerd en daarna geïmplementeerd in het meetinstrument.

2. Bedrijfsomschrijving Lectoraat Duurzaam Financieel Management

Dit onderzoek is uitgevoerd in opdracht van het lectoraat Duurzaam Financieel Management van de Hanzehogeschool Groningen. In dit hoofdstuk wordt beschreven wat de werkzaamheden, de missie en de visie van het lectoraat zijn.

Het lectoraat Duurzaam Financieel Management is onderdeel van het instituut Financieel Economisch Management (FEM) van de Hanzehogeschool Groningen. Dit instituut biedt vier voltijdopleidingen aan, allemaal gericht op financieel economisch management.

Naast dat het lectoraat onderdeel is van de FEM, maakt zij deel uit van het Kenniscentrum Ondernemerschap van de Hanzehogeschool Groningen. Dit kenniscentrum is het overkoepelend geheel van de lectoraten die zich richten op ondernemerschap. Het lectoraat Duurzaam Financieel Management richt zich op het middenbedrijf met als voornaamste kernthema's ethiek & integriteit en verantwoordelijkheid & continuïteit.

De belangrijkste missie van het lectoraat is om nieuwe kennis te vergaren die betrekking heeft op duurzaam financieel management. De vergaarde kennis heeft als doel om de nieuwe en bestaande ondernemers te steunen in hun ondernemerschap. Daarnaast heeft het lectoraat als doel om ervoor te zorgen dat ethisch en maatschappelijk verantwoord denken een *way of life* wordt bij zowel studenten als ondernemers (Boersma, 2013).

De visie van het lectoraat is dat iedereen in de wereld *het goede, het schone en het juiste* moeten nastreven. Hiermee wordt bedoeld dat zowel particulieren als bedrijven altijd het maatschappelijke belang in ogenschouw moeten nemen. De huidige markt zit op een zodanige manier in elkaar dat ondernemers vaak eerst hun eigenbelang vooropstellen. Het lectoraat is van mening dat *het verrichten van betekenisvolle werkzaamheden die bijdragen aan het groter levensgeluk, zonder hierbij de financiële doelstelling uit het oog te verliezen* de juiste denkwijze in ondernemen is (Boersma, 2013).

Het lectoraat bestaat naast de lector uit zeven docenten. Tezamen voeren zij activiteiten en werkzaamheden uit om de visie en missie van het lectoraat uit te dragen. De lector typeert haar leiderschapsstijl als horizontaal. Dit houdt in dat zij veel overlegt met de andere docenten en zich liever naast deze docenten positioneert dan erboven.

Samen met de overige docenten heeft de lector een aantal doelstellingen geformuleerd om van daaruit te werken aan de missie en de visie. De economische doelstelling heeft betrekking op het

verkrijgen van voldoende subsidies. Door deze subsidies is het voor het lectoraat mogelijk om medewerkers te financieren en onderzoek uit te voeren.

De niet-economische doelstelling van het lectoraat is het op de kaart krijgen van het Duurzaam Financieel Management bij bedrijven en studenten. Bedrijven moeten bewust worden van het belang van maatschappelijk verantwoord ondernemen. Het lectoraat leidt studenten op die later in het bedrijfsleven terecht zullen komen. Taak van de docenten is om deze studenten tijdens hun opleiding kennis te laten maken met Duurzaam Financieel Management en de visie van het lectoraat. De studenten zullen dan, op hun eigen manier, deze visie uitdragen wanneer zij later het bedrijfsleven ingaan.

3. Methode van onderzoek

Dit hoofdstuk zet uiteen door middel van welke onderzoeksmethoden de benodigde informatie voor het uiteindelijk opgestelde meetinstrument verkregen wordt. Daarvoor zijn literatuuronderzoek en het afnemen van interviews als methodes gehanteerd. Per deelvraag worden de toegepaste methodes benoemd.

3.1 Onderzoeksmethode deelvraag 1

De eerste deelvraag die in dit rapport beantwoord wordt is: *Welke factoren bepalen de toon aan de top?*

Om een antwoord te kunnen geven op deze deelvraag is het van belang dat er een begrijpelijke en concrete definitie van de toon aan de top wordt geformuleerd. Vanuit de aanleiding is duidelijk geworden dat deze begrijpelijke en concrete definitie ontbreekt. De eerste stap om te komen tot de factoren die de toon aan de top bepalen is daarom het theoretisch kader vaststellen. Dit kader komt tot stand door een uitgebreid literatuuronderzoek uit te voeren. De literatuur die voor deze deelvraag is gebruikt bestaat uit relevante rapporten en boeken op het gebied van bedrijfsethiek en organisatiepsychologie.

De selectie van de relevante rapporten is tot stand gekomen door te kijken welke organisaties ze gepubliceerd hebben. Er is gekozen voor rapporten van toonaangevende organisaties binnen de beroepsgroep accountancy: Nederlandse Beroepsorganisatie voor Accountants, Autoriteit Financiële Markten en de International Federation of Accountants. Stuk voor stuk zijn dit organisaties die veel invloed hebben op de ontwikkelingen binnen het vak accountancy.

Tevens is voor de definitie die is samengesteld van de toon aan de top de literatuur gebruikt van de deskundigen H. Sklar en W. Swinkels. Sklar en Swinkels zijn pioniers op het gebied van de toon aan de top. Zij hebben literatuur geschreven die specifiek op de toon aan de top gericht is en zijn dus experts op het gebied van de toon aan de top te noemen. Echter, zij zijn niet specifiek gespecialiseerd in het vakgebied accountancy, maar in de bedrijfsethiek. Dit is relevant voor dit onderzoek, omdat op deze manier ook vanuit een ander perspectief naar het begrip toon aan de top wordt gekeken.

Een andere deskundige van wie veel literatuur is gebruikt is Muel Kaptein. Kaptein is professor aan de Erasmus Universiteit van Rotterdam waar hij vakken als bedrijfsethiek en leiderschap doceert. Daarnaast is Kaptein partner bij KPMG. In de literatuur die hij gepubliceerd heeft wordt een aantal factoren gegeven die bepalend zijn voor de toon aan de top binnen een organisatie. De literatuur die voor dit onderzoek is gebruikt bestaat uit het boek *Waarom goede mensen soms de verkeerde dingen doen* (2011) en verschillende gepubliceerde artikelen van Muel Kaptein. De artikelen die Kaptein heeft geschreven over de toon aan de top worden gebruikt voor het vaststellen van relevante factoren die de toon aan de top bij een accountantsorganisatie bepalen.

Omdat de literatuur van Kaptein vooral gericht is op het sturen van het gedrag van medewerkers is ook literatuur vanuit de organisatiepsychologie gebruikt die zich specifiek richt op het gedrag van mensen. Voor deze invalshoek zijn de boeken *Gedrag in Organisaties* (2013) van Alblas en Wijsman en *Gedrag in organisaties* (2011) van Valkeneers gebruikt. Deze literatuur beschrijft duidelijk de gedragspatronen van medewerkers in organisaties en hoe de leiding hierop invloed kan uitoefenen.

3.2 Onderzoeksmethode deelvraag 2

Om antwoord te kunnen geven op de tweede deelvraag: *Op welke wijze kunnen bepalende factoren gemeten word* heb ik voornamelijk gebruik gemaakt van interviews.

Voor het opstellen van een goed meetinstrument is het van belang dat niet alleen de relevante literatuur wordt gebruikt, maar dat er tevens input komt vanuit het werkveld zelf. Hiervoor zijn twee personen geïnterviewd waarvan werd verwacht dat zij een waardevolle bijdrage zouden kunnen leveren aan dit onderzoek. Zij hebben zich namelijk vanuit de accountancy gespecialiseerd in thema's als bedrijfsethiek, organisatiepsychologie en corporate governance.

Allereerst is dhr. Johan Scheffe geïnterviewd. Hij is docent Corporate Governance bij Nyenrode en tevens werkzaam bij de NBA. Voor de NBA heeft dhr. Scheffe meegewerkt aan het rapport *Het boegbeeld als voorbeeld: Accountants over Toon aan de Top* (2012). Hij is geïnterviewd over zijn visie over de toon aan de top en zijn gedachtegang over het samenstellen van een meetinstrument. In *bijlage 3: Interviewverslag* dhr. Scheffe is een samenvatting van dit interview te vinden.

Ten tweede is er met dhr. Muel Kaptein gesproken. Dhr. Kaptein is partner bij KPMG forensic & integrity. Daarnaast is hij, zoals reeds vermeld, auteur van verscheidene boeken over toon aan de top. Het gesprek met dhr. Kaptein ging voornamelijk over hoe de toon aan de top binnen een organisatie gemeten kan worden en over het ontwikkelen van een goed meetinstrument. Ook hiervan zijn de resultaten verwerkt verder in dit adviesrapport. Tevens is een verslag van het interview te vinden in *bijlage 4: Interviewverslag dhr. Kaptein*.

3.3 Onderzoeksmethode deelvraag 3

De derde en laatste deelvraag luidt: *Hoe kunnen de voorgaande bevindingen geïmplementeerd worden in een meetinstrument?*

Voor deze deelvraag was het allereerst van belang een goede keuze te maken voor het geschikte meetinstrument. Hiervoor zijn de boeken *Case Study Research: Designs and Methods* (2006) van Robert K. Yin en *Enquête Research* (2012) van Markus & Oudemans gebruikt. Door hen wordt aangegeven welke meetinstrumenten het best passen bij bepaalde onderzoeken, zoals kwalitatief of kwantitatief onderzoek.

De factoren die bij deelvraag 1 naar voren zijn gekomen zijn vervolgens geïmplementeerd in het meetinstrument. Hiervoor zijn de factoren omgezet in vragen, wat is gebeurd aan de hand van criteria uit *Basisboek enquêteren* van Baarda, de Goede, & Kalmijn (2007) en *Handleiding SPSS* van Smits & Edens (2013).

Nu duidelijk is op welke wijze het begrip toon aan de top onderzocht gaat worden, namelijk door middel van literatuuronderzoek en het afnemen van interviews, zullen deze methodes in de komende hoofdstukken toegepast en uitgewerkt worden.

4. Theoretische onderbouwing van het onderzoek

In dit hoofdstuk wordt uiteengezet wat er in de literatuur wordt bedoeld met de toon aan de top. Er is helaas weinig literatuur beschikbaar dat specifiek over de toon aan de top gaat. De definities van de toon aan de top in de literatuur die wel beschikbaar zijn verschillen op sommige vlakken van elkaar. In dit hoofdstuk worden deze definities eerst met elkaar vergeleken. Daarna worden de factoren die de toon aan de top bepalen uitgelicht. Aan de hand van de definitievergelijking en de factoren wordt tot slot een definitie van de toon aan de top opgesteld die vervolgens als handvat wordt gebruikt voor het op te stellen meetinstrument.

4.1 Toon aan de top volgens de literatuur

Er zijn verschillende, aan de accountancy gerelateerde, organisaties en auteurs die reeds onderzoek hebben uitgevoerd naar het begrip toon aan de top. Allen zijn in de door hen geschreven publicaties tot definities van de toon aan de top gekomen die op sommige punten van elkaar verschillen. Per organisatie en auteur zullen de definities uiteengezet en met elkaar vergeleken worden.

4.1.1 Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants

De Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) is een organisatie die tot doel heeft om haar leden (die bestaan uit registeraccountants en accountants-administratieconsulenten) te

stimuleren in een goede beroepsuitoefening. De NBA is bij de wet verplicht ingesteld om dit doel te verwezenlijken¹.

Naar aanleiding van bovengenoemd doel van de NBA heeft zij een werkgroep samengesteld, bestaande uit Scheffe, Mul, Admiraal & Kramer die een onderzoeksrapport hebben geschreven over de toon aan de top. In dit rapport, *Het boegbeeld als voorbeeld: Accountants over Toon aan de Top* (2012), hanteert zij 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 organisatie te laten prevaleren boven andere waarden, en van anderen in de organisatie hetzelfde te verwachten.’ (Scheffe, Mul, Admiraal ea, 2012)

Als er nader naar deze definitie wordt gekeken, blijkt dat de NBA het ten eerste heeft over de *zichtbare bereidheid van het topmanagement*. Met deze zichtbare bereidheid wordt bedoeld dat de werknemers binnen een organisatie daadwerkelijk het gewenste gedrag van de leiding te zien krijgen. Het gewenste gedrag is hier dus het laten prevaleren van de kernwaarden boven andere waarden. De medewerker moet op de werkvloer kunnen ervaren dat de leiding daadwerkelijk doet wat zij zegt (Scheffe, Mul, Admiraal ea, 2012).

¹ <http://www.nba.nl/Over-de-NBA/De-organisatie/Missie-en-beleid/>, geraadpleegd op 13 oktober 2013

Het tweede aspect van bovengenoemde definitie is *het prevaleren van de kernwaarden boven andere waarden, en van anderen in de organisatie hetzelfde te verwachten*. Hiermee bedoelt de NBA dat de kernwaarden te allen tijde voorrang krijgen ten opzichte van andere waarden. De leiding dient dit uit te dragen, zodat werknemers zich hiervan bewust worden en hier tevens zelf in gaan geloven (Scheffe, Mul, Admiraal ea, 2012).

4.1.2 Autoriteit Financiële Markten

De Autoriteit Financiële Markten (AFM) is een organisatie die toezicht houdt op de financiële markten. Het doel hiervan is het behouden van het vertrouwen van de maatschappij in deze markten.

In het rapport *Kwaliteit accountantscontrole en stelsel van kwaliteitsbeheersing en –bewaking bij negen OOB-vergunninghouders* (2013) benoemt de AFM wat zij verstaat onder toon aan de top als volgt: *Voorbeeldgedrag waaruit blijkt dat beleidsbepalers en leidinggevenden van accountantsorganisaties het belang van een goede accountantscontrole voorop stellen* (AFM, 2013).

Deze definitie is qua formulering geheel toegespitst op accountantsorganisaties. Echter, de kern van de definitie van toon aan de top is ook toepasselijk bij andere organisaties. De AFM benoemt net als de NBA het vooropstellen van het belang van de kernwaarden van de organisatie boven eventuele andere waarden. Hiermee bedoelt de AFM dat de accountantscontrole niet onder druk mag staan van omzetdoelstellingen of het behouden van de klant (AFM, 2013). De kernwaarde

van een accountantsorganisatie is volgens de AFM de kwaliteit van de accountantscontrole. Het vooropstellen van deze kernwaarde moet blijken uit voorbeeldgedrag. Onder voorbeeldgedrag verstaat de AFM dat *de leidinggevendenden oog hebben voor wat nodig is om een goede kwaliteit binnen een organisatie te bereiken en dat zij daartoe de noodzakelijke maatregelen nemen, en dat zij in woord en daad uitstralen dat kwaliteit belangrijk is* (AFM, 2013).

4.1.3 International Federation of Accountants

The International Federation of Accountants (IFAC) heeft als doel wereldwijd het maatschappelijk belang te dienen, het accountantsberoep te versterken en bij te dragen aan de ontwikkeling van de internationale economie. In het rapport *Tone at the Top and Audit Quality* (2007) gebruikt de IFAC een opsomming van factoren die tezamen de definitie van toon aan de top vormen:

- *Norm van het management waarmee prestaties gemeten worden;*
- *De cultuur van de organisatie;*
- *Stijl van leidinggeven van het topmanagement;*
- *Vasthoudendheid aan de strategie en het beleid van de organisatie;*
- *De 'onzichtbare hand' die activiteiten stuurt ongeacht de aanwezigheid van het management;*
- *Betrokkenheid bij de waarborging voor de kwaliteit die klanten ontvangen. (IFAC, 2007)*

Tevens benadrukt de IFAC dat al deze factoren wel beschreven kunnen worden in het bedrijfsplan of in de strategie, maar dat dit geen enkel nut heeft als ze niet dagelijks uitgedragen wordt door het management (IFAC, 2007).

4.1.4 Howard Sklar

Howard Sklar is Assistant Director of Business Ethics & Compliance Investigations bij JPMorgan Chase, een van de grootste banken in de Verenigde Staten. Daarnaast is Sklar Vice President (Compliance & Ethics) geweest bij American Express, een van de grootste creditcardmaatschappijen in de wereld. Tijdens zijn gehele carrière heeft Sklar zich bezig gehouden met leidinggeven en ethiek. Daarnaast heeft hij regelmatig blogs geschreven over toon aan de top. Sklar is dus een expert te noemen op het gebied van toon aan de top. In een van de blogs die Sklar geschreven heeft, geeft hij de volgende definitie:

Tone at the top is a visible willingness by senior management to let values drive decisions, to prioritize those values above other factors-including financial results- and to expect all others in the organization to do the same (Tone at the top- actions speak louder than words, 2011)

Vrij vertaald komt dit erop neer dat toon aan de top volgens Sklar inhoudt dat het topmanagement de zichtbare bereidheid toont beslissingen te laten volgen op waarden, om deze waarden de prioriteit te geven boven andere factoren - inclusief financiële resultaten - en van anderen in de organisatie hetzelfde te verwachten (Sklar, 2011).

4.1.5 Walter Swinkels

Walter Swinkels is een van de eerste onderzoekers in Nederland geweest die zich heeft verdiept in toon aan de top. Tijdens zijn functie als register operational auditor (RO) bij Deloitte komt hij vaak in aanraking met toon aan de top. In het boek *Tone at the top: consistentie tussen woorden en daden van het management* (2003) geeft Swinkels aan dat toon aan de top volgens hem bestaat uit drie factoren: leiderschap, cultuur en communicatie. Hierbij geeft hij aan dat het van belang is dat deze drie factoren continu zichtbaar aanwezig zijn in de organisatie. Het topmanagement dient consequent helder te maken welke waarden de organisatie als kernwaarden stelt. Deze kernwaarden moeten duidelijk en stelselmatig worden gecommuniceerd naar de medewerkers. Tevens moet er een cultuur gecreëerd worden waarin de kernwaarden altijd de prioriteit genieten (Swinkels, 2003).

4.1.6 Overzicht definities

De definities van toon aan de top van de relevante instanties en auteurs zijn reeds geanalyseerd. Als handvat om deze definities met elkaar te vergelijken is de volgende tabel opgesteld. In deze tabel zijn de definities van elke instantie en auteur in het kort weergegeven

<i>INSTANTIE/AUTEUR</i>	<i>DEFINITIE</i>
NBA	Zichtbaar communiceren van de kernwaarden door de leiding
AFM	Voorbeeldgedrag van de leiding door kwaliteit voorop te stellen
IFAC	Cultuur van de organisatie; stijl van leidinggeven; vasthoudendheid aan strategie en beleid; 'onzichtbare hand' die activiteiten stuurt; betrokkenheid bij de klanten.
SKLAR	Zichtbaar uitdragen van de leiding, dat kernwaarden van de organisatie altijd prioriteit genieten en van andere hetzelfde verwachten.
SWINKELS	Uitdragen van de kernwaarden d.m.v. cultuur, leiderschap en communicatie.

Tabel 1: Overzicht definities

Alvorens vanuit deze definities zelf een definitie te ontwikkelen dienen de factoren die de toon aan de top bepalen geanalyseerd te worden. In paragraaf 4.3 zal vervolgens de samenstelling van een bruikbare definitie plaatsvinden.

4.2 Factoren die de toon aan de top bepalen

Nu de verschillende definities zijn geanalyseerd, kan er gekeken worden naar de factoren die de toon aan de top bepalen. Het is van belang om deze factoren goed in kaart te brengen, aangezien deze uiteindelijk gemeten worden in het opgestelde meetinstrument.

Uit het overzicht van de definities blijkt dat er veel overeenkomsten zijn tussen de factoren die toon aan de top bepalen. De analyse van de definities in de tabel 4.2 laat zien dat er een viertal factoren uitspringt. Deze factoren zijn de stijl van leidinggeven, communicatie, cultuur en kernwaarden van de organisatie. Elke instantie of auteur heeft het in de definitie over deze factoren, zij het enigszins anders geformuleerd.

<i>INSTANTIE/ AUTEUR</i>	<i>DEFINITIE</i>	<i>BEPALENDE FACTOREN</i>
NBA	Zichtbaar communiceren van de kernwaarden door de leiding	Communiceren, kernwaarden, leidinggeven
AFM	Voorbeeldgedrag van de leiding door kwaliteit voorop te stellen	Voorbeeldgedrag, leidinggeven, kernwaarden.
IFAC	Cultuur van de organisatie; stijl van leidinggeven; vasthoudendheid aan strategie en beleid; 'onzichtbare hand' die activiteiten stuurt; betrokkenheid bij de klanten.	Cultuur, stijl van leidinggeven, kernwaarden, communicatie
SKLAR	Zichtbaar uitdragen van de leiding, dat kernwaarden van de organisatie altijd prioriteit genieten en van andere hetzelfde verwachten.	Zichtbaar uitdragen, kernwaarden, leidinggeven
SWINKELS	Uitdragen van de kernwaarden d.m.v. cultuur, leiderschap en communicatie.	Kernwaarden, cultuur, leiderschap, communicatie

Tabel 2: Overzicht bepalende factoren

In het vervolg van deze paragraaf zal er dieper worden ingegaan op deze factoren. Deze factoren zijn, met uitzondering van de factor kernwaarde, vrij abstract. De kernwaarde staat voor accountantsorganisaties juist vast. Zoals in paragraaf 4.1.2 is vermeld stelt de AFM dat de kernwaarde van een accountantsorganisatie is dat de kwaliteit van de accountantscontrole altijd voorop moet staan (AFM, 2013). Dit wordt onderstreept door de visies van de grote

accountantsorganisaties. Deze vermelden, zonder uitzondering, dat hun visie gericht is op het garanderen van de hoogste kwaliteit van de accountantscontrole².

De overige factoren zullen in de volgende subparagrafen nader toegelicht worden aan de hand van toepasbare en relevante theorieën.

4.2.1 Cultuur

De toon aan de top van een organisatie wordt mede bepaald door de cultuur die er heerst. Allereerst wordt het begrip cultuur geanalyseerd aan de hand van het model van Handy, vervolgens door theorie van Hofstede en tot slot het organizational culture assessment instrument van Quinn.

Het model van Handy (2009) hanteert vier verschillende cultuurtypen waar de organisatie wordt ingedeeld. Het kan voorkomen dat bij grotere organisaties meerdere cultuurtypen aanwezig zijn.

Rolcultuur

De rolcultuur kenmerkt zich door de sterke aanwezigheid van afspraken, regels, procedures en

² www.kpmg.com; <http://www.ey.com/NL/nl/About-us/Our-values>;
http://www.deloitte.com/view/nl_NL/nl/over-deloitte/onze-organisatie/onze-visie/index.htm &
<http://www.pwc.nl/nl/onze-organisatie/normen-en-waarden.jhtml> geraadpleegd op 19 februari 2014

hiërarchie. In deze cultuur zijn de zaken strak geregeld en vastgelegd. Dit zorgt ervoor dat er efficiënt gewerkt kan worden. De grote mate van bureaucratie zorgt ervoor dat medewerkers weinig vrijheid hebben om eigen initiatieven te nemen. De creatieve vrijheid wordt beperkt. Een grote organisatie waarbij veel routinematige werkzaamheden worden uitgevoerd heeft vaak een rolcultuur (Handy, 2009).

Machtscultuur

Bij een organisatie waar de machtscultuur overheerst is een sterke leider aanwezig. De leider heeft veel macht en aanzien. Hij of zij fungeert als rolmodel voor de medewerkers en heeft een voorbeeldfunctie. De leider stuurt de medewerkers aan en maakt de belangrijkste beslissingen. Tevens draagt hij of zij alle verantwoordelijkheid voor de prestaties van de organisatie. Een voorbeeld van een organisatie waarin de machtscultuur duidelijk aanwezig is, is het familiebedrijf (Handy, 2009).

Taakcultuur

Indien een taakcultuur aanwezig is bij een organisatie, dan is deze organisatie vooral gericht op het behalen van resultaten. Voor het behalen van deze resultaten wordt een gemeenschappelijke doel nagestreefd, waarbij het van belang is dat de medewerkers goed kunnen samenwerken. Deze cultuur komt voornamelijk voor bij kleinere organisaties. De resultaten gaan vóór persoonlijke ontwikkeling, regels en machtsverhoudingen (Handy, 2009).

Persoonscultuur

In de persoonscultuur staan de medewerkers op de eerste plaats. Persoonlijke behoeftes en ontwikkeling gaan voor resultaten. Er zijn weinig regels of procedures aanwezig. Het personeel krijgt de kans om zichzelf te ontwikkelen door middel van scholing en het volgen van cursussen. De persoonscultuur is vaak aanwezig bij organisaties met hoogopgeleid personeel, zoals advies- en advocatenkantoren (Handy, 2009).

Hofstede (2005) hanteert, in tegenstelling tot Handy, vijf verschillende dimensies die zicht geven in organisatieculturen.

Kleine machtsafstand versus grote machtsafstand

De machtsafstand geeft aan in hoeverre een leider betrokken is bij de medewerkers. Er heerst veel ongelijkheid bij een organisatie waarin een grote machtsafstand waar te nemen is. Dit komt voornamelijk voor bij grote organisaties. Omgekeerd is er veel gelijkheid bij een organisatie met een kleine machtsafstand, typerend voor kleinere organisaties (Hofstede, 2005).

Individualisme versus collectiviteit

Een organisatie kan erg ingesteld zijn op het individu. Hierbij is persoonlijke ontwikkeling belangrijk, persoonlijke doelen worden nagestreefd. Medewerkers hebben in een individualistische organisatie veel vrijheid en verantwoordelijkheid. Een organisatie kan tevens ingericht zijn op het collectief. Een dergelijke organisatie richt zich op het gemeenschappelijke doel en medewerkers worden tevens beloond na het halen van een gemeenschappelijk doel.

Persoonlijke doelen hebben in een collectivistische organisatie niet de prioriteit (Hofstede, 2005).

Masculiniteit versus feminisme

Bij deze dimensie gaat het erom of de cultuur te karakteriseren is als typisch mannelijk of vrouwelijk. Een mannelijke cultuur is hard, sterk en assertief. Communicatievormen zijn direct en conflicten worden niet uit de weg gegaan. Een vrouwelijke cultuur is juist onderdanig, bescheiden en dienstbaar. De communicatie verloopt minder direct en conflicten worden vermeden (Hofstede, 2005).

Lage onzekerheid versus hoge onzekerheid

Bij een organisatie waarin een hoge onzekerheid is, wordt deze onzekerheid vermeden door een hoge mate van afspraken en procedures. Medewerkers willen graag vastigheid en houvast tijdens het uitvoeren van hun werkzaamheden. Bij een organisatie waarin een lage onzekerheid heerst, krijgen medewerkers de vrijheid en verantwoordelijkheid om op hun eigen manier invulling te geven aan hun taken. Risico's worden dan niet uit de weg gegaan, maar gezien als een uitdaging. (Hofstede, 2005).

Korte termijn oriëntatie versus lange termijn oriëntatie

Deze dimensie richt zich op de focus van de organisatie: is deze gericht op het heden (korte termijn oriëntatie) of op de toekomst (lange termijn oriëntatie)? Een organisatie die zich richt op

de lange termijn, vindt continuïteit belangrijker dan bijvoorbeeld de dagelijkse omzet (Hofstede, 2005).

Het organizational culture assessment instrument van Quinn & Cameron (1999) is een wetenschappelijk onderbouwde onderzoeksmethode om de cultuur van een organisatie te analyseren. Om een profiel van de organisatie op te kunnen stellen beoordelen respondenten zes aspecten van de organisatie (Quinn & Cameron, 1999):

1. Dominante kenmerken van de organisatie: hiermee wordt de uitstraling van de organisatie bedoeld. Dit zijn de normen en waarden die de organisatie belangrijk vindt.
2. De stijl van leidinggeven: dit heeft betrekking op de manier van leidinggeven. Is die heel erg sturend, of krijgen werknemers veel eigen verantwoordelijkheid?
3. Het personeelsmanagement: hoe wordt er omgegaan met het personeel?
4. Het 'bindmiddel': heeft de cultuur van de organisatie kenmerken als loyaliteit en onderling vertrouwen? Dit zijn belangrijke aspecten van het 'bindmiddel'.
5. De strategische aspecten: legt de organisatie de nadruk op persoonlijke ontwikkeling, op innovatie of op prestaties?
6. De succescriteria: dit is de wijze waarop de organisatie het succes definieert.

Aan de hand van de zes aspecten wordt een profiel van de organisatie opgesteld. De vier organisatieculturen waar de organisatie bij ingedeeld kan worden zijn (Quinn & Cameron, 1999):

- Familiecultuur;
- Adhocratiecultuur;
- Marktcultuur;
- Hiërarchiecultuur.

Als de cultuur van een organisatie te typeren is als een familiecultuur, dan kenmerkt deze organisatie zich door loyaliteit, traditie en teamwork. Er heerst een grote verbondenheid tussen het personeel en de leiding. De adhocratiecultuur heeft als kenmerken dat er veel ruimte is voor innovatie en groei. Eigen initiatieven en risico's worden gestimuleerd. Een organisatie waarin de nadruk ligt op resultaat en succes is te typeren als een marktcultuur. Bij een hiërarchiecultuur is de organisatie sterk geformaliseerd. Er zijn veel procedurebeschrijvingen en er is weinig ruimte voor eigen initiatief (Quinn & Cameron, 1999).

De theorieën van Handy, Hofstede en Quinn vertonen veel overeenkomsten. Geconcludeerd kan worden dat er een aantal factoren is, waaraan een cultuur getypeerd kan worden. Ten eerste typeren alle drie de theorieën hun cultuurtypen aan de hand van de mate waarin *afspraken*, *procedures en protocollen* opgesteld zijn. Een organisatie kan volledig ingericht zijn op basis van

regels en afspraken zoals de rolcultuur van Handy en de hiërarchiecultuur van Quinn. Het tegenovergestelde is het geval als de organisatie haar medewerkers juist veel vrijheid geeft en zij niet gebonden zijn aan allerlei protocollen en procedures zoals in de persoonscultuur van Handy en de familiecultuur van Quinn. Hofstede heeft het in zijn theorie over de tegenstelling tussen lage en hoge onzekerheid, waarbij eveneens de mate van aanwezigheid van afspraken, regels en procedures aan bod komt.

Ten tweede bepaalt de instelling van de organisatie de cultuur. De organisatie kan namelijk ingesteld zijn op het behalen van *individuele of gemeenschappelijke doelen*. De taakcultuur van Handy en de marktcultuur van Quinn zijn duidelijke voorbeelden van een organisatie die is ingericht op het behalen van gemeenschappelijke doelen, zoals de persoonscultuur (Handy) en adhocratiecultuur (Quinn) juist individuele belangen voorop stelt. Hofstede heeft deze factor verwerkt in de dimensie individualisme versus collectiviteit.

De derde en laatste bepalende factor voor de cultuur van een organisatie is de *machtsafstand tussen de leider en de medewerkers*. Hofstede geeft dit aan in de dimensie kleine machtsafstand versus grote machtsafstand. Handy verwerkt deze factor in de machtscultuur, bij Quinn komt dit naar voren in de hiërarchiecultuur.

Theorieën

Factoren		Handy	Quinn	Hofstede
<i>Mate van afspraken, procedures en protocollen</i>	<i>Veel</i>	Rolcultuur	Hiërarchiecultuur	Hoge onzekerheid
	<i>Weinig</i>	Persoonscultuur	Familiecultuur	Lage onzekerheid
<i>Gemeenschappelijk of individueel doel</i>	<i>Veel</i>	Taakcultuur	Machtcultuur	Collectiviteit
	<i>Weinig</i>	Persoonscultuur	Adhocratiecultuur	Individualisme
<i>Machtsafstand tussen leider en medewerkers</i>	<i>Groot</i>	Machtscultuur	Hiërarchiecultuur	Grote machtsafstand
	<i>Klein</i>	Taakcultuur	Familiecultuur	Kleine machtsafstand

Tabel 3: Overzicht theorieën

4.2.2 Communicatie

Naast cultuur is de communicatie in de organisatie een bepalende factor voor de toon aan de top. Aan de hand van de soft controls-ster van Kaptein en het communicatiestijlenmodel van Heldeweg, van Grunsvén & Désar (2009) kan de communicatie binnen een organisatie geanalyseerd worden.

Kaptein (2011) heeft veel onderzoek gedaan naar de wijze waarop de leiding haar medewerkers kan sturen door middel van communicatie. De conclusie is dat gedrag gestuurd kan worden door acht soft controls: helderheid, voorbeeldgedrag, bespreekbaarheid, betrokkenheid, transparantie, uitvoerbaarheid, aanspreekbaarheid en handhaving. Deze soft controls vertonen raakvlakken met alle factoren van toon aan de top: cultuur, communicatie en stijl van leidinggeven. Echter, de soft controls helderheid, bespreekbaarheid, aanspreekbaarheid en

transparantie staan zeer nadrukkelijk in relatie tot de factor communicatie. De overige vier soft controls worden besproken bij de factor stijl van leidinggeven.

Helderheid

Als het voor medewerkers duidelijk is wat de leiding verstaat onder gewenst gedrag en wat er van de medewerkers verwacht wordt, weten zij beter wat ze moeten doen en zullen zij dit ook eerder gaan uitvoeren. De link met toon aan de top is hier snel gemaakt. Kaptein geeft aan dat het gewenste gedrag, ofwel de kernwaarden van de organisatie, helder moeten zijn voor de medewerkers. Hoe helderder de norm van het gewenste gedrag of de kernwaarde, hoe groter het effect. Dit is een voorbeeld van cognitieve hersenactivering, de hersenen worden geprikkeld waardoor de medewerkers bepaald gedrag vertonen. Als de kernwaarden helder zijn en op een goede manier worden overgebracht, dan pas worden de medewerkers in staat gesteld om deze kernwaarden uit te dragen (Kaptein, 2011).

Kaptein geeft aan dat uit onderzoek is gebleken dat niet alleen cognitieve prikkels van belang zijn. Ook affectieve prikkels hebben grote invloed op het gedrag van mensen. Mensen moeten er voortdurend aan herinnerd worden wat het gewenste gedrag is. Op die manier zullen zij het gewenste gedrag blijven vertonen. Voor de factor communicatie betekent dit dat de kernwaarden van de organisatie helder zijn en dagelijks herhaald moeten worden (Kaptein, 2011).

Bespreekbaarheid

Om ervoor te zorgen dat medewerkers de kernwaarden van de organisatie op de juiste manier uitdragen, is het van belang dat er een goede sfeer heerst op de werkvloer. Een goede sfeer ontstaat volgens Kaptein (2011) onder andere als *medewerkers de ruimte hebben om standpunten, gevoelens, dilemma's en overtredingen aan de orde te stellen*. Hiermee geeft hij dus aan dat het topmanagement een sfeer moet creëren waarin medewerkers het gevoel hebben alles met de leiding te kunnen bespreken.

Kaptein (2011) toont dat het creëren van bespreekbaarheid onder meer ontstaat door het organiseren van groepsbesprekingen. Onderzoek heeft namelijk aangetoond dat het van cruciaal belang is om de normen en waarden van de organisatie te bespreken in een groep, hierdoor wordt het gewenste gedrag gestimuleerd. Indien medewerkers zich belemmerd voelen om bepaalde dilemma's te bespreken, dan zullen zij dit niet doen. Als er geen belemmering is, maar de leiding geeft geen opvolging aan de inbreng van de medewerkers, dan zullen zij een volgende keer nalaten deze dilemma's aan te kaarten. Daarom is het belangrijk dat er met de leiding openlijk gecommuniceerd kan worden; er moet ruimte zijn voor het bespreekbaar maken van dilemma's (Kaptein, 2011).

Aanspreekbaarheid

Door medewerkers aan te spreken op gemaakte fouten, worden ze in staat gesteld om te leren van deze fouten. Het dan is wel van belang dat deze medewerkers ontvankelijk zijn voor kritiek;

er dient een open organisatiecultuur te zijn. In een open organisatiecultuur zijn zowel de leiding als de medewerkers aanspreekbaar en staan zij open voor feedback en kritiek (Alblas & Wijsman, 2013).

Indien er bij een organisatie een cultuur heerst waarin deze openheid ontbreekt, dan ontstaat er vermijdend gedrag. Medewerkers en leiding durven elkaar niet aan te spreken op elkaars fouten, terwijl fouten maken heel menselijk is. Er ontstaat tevens een cultuur waarin fouten gedoogd worden. Medewerkers merken dat het maken van fouten niet bestraft wordt, waardoor zij minder aandacht aan de kwaliteit van hun werk besteden (Soons. 2009).

Bij een organisatie waarin de cultuur erg open is en er veel gelet wordt op elkaars functioneren, kan dit worden ervaren als bemoeizucht. De leiding moet bepaalde taken kunnen delegeren en verantwoordelijkheden naar beneden kunnen verleggen. Hierdoor geeft de leiding vertrouwen aan haar medewerkers en dit stimuleert gewenst gedrag (Kaptein & Wallage, 2010).

Transparantie

Bij transparantie gaat het erom in hoeverre de medewerkers en de leiding zicht hebben op het eigen vertoonde gedrag én het gedrag van anderen. Volgens Kaptein (2011) is transparantie van belang, omdat ze bijsturing en correctie mogelijk maakt, maar ook omdat het ze het bewustzijn en verantwoordelijkheidsbesef van mensen vergroot. De detectietheorie laat zien dat wanneer de pakkans groter is, medewerkers minder snel overwegen onethische beslissingen te nemen.

Hoe kleiner de pakkans, hoe sneller medewerkers juist overwegen onethische beslissingen te nemen (Kaptein, 2011).

Een valkuil die met de detectietheorie samenhangt, staat bekend als 'controlitus': teveel controles zorgen ervoor dat medewerkers het gevoel krijgen dat het management hen niet vertrouwt en haar medewerkers geen verantwoordelijkheden durft te geven. Dit werkt demotiverend (Kaptein, 2011).

Uit onderzoek blijkt dat zelfevaluatie ertoe leidt dat medewerkers gemotiveerd raken om aan de eigen normen en waarden te voldoen én aan de normen en waarden van de organisatie. Kritisch naar het eigen gedrag kijken zorgt ervoor dat het zelfbewustzijn wordt vergroot, alsmede de commitment om zich aan de normen en waarden te houden (Kaptein, 2011).

Transparantie zorgt er dus voor dat medewerkers ethisch gewenst gedrag vertonen. De connectie met communicatie is dat de leiding transparantie moet creëren in de werkzaamheden van haar medewerkers. Het management creëert deze transparantie door gebruik te maken van functie- en procedurebeschrijvingen en beoordelingsgesprekken waarin beide partijen (werknemer en werkgever) elkaar beoordelen (Kaptein, 2011).

Het communicatiestijlenmodel van Heldeweg, van Grunsven & Désar (2009) geeft aan dat de communicatie binnen een organisatie in te delen is in vier verschillende stijlen: de directieve stijl,

de expressieve stijl, de coöperatieve stijl en de beschouwende stijl. Hieronder wordt elke stijl uitgelicht en hierbij worden eveneens de overeenkomsten met de soft controls van Kaptein aangekaart.

Directieve stijl

Bij een organisatie waarin de communicatie verloopt volgens de directieve stijl, worden de medewerkers aangesproken op hun gedrag en eventuele fouten. Men draait niet om zaken heen, maar zegt waar het op staat. Conflicten worden in een dergelijke organisatie niet gemeden. Door deze directe vorm van communiceren zijn de factoren bespreekbaarheid en aanspreekbaarheid zeer aanwezig (Heldeweg, van Grunsven & Désar, 2009).

Expressieve stijl

De medewerkers van een organisatie waarbij de expressieve stijl wordt gehanteerd, krijgen veel ruimte om initiatief te nemen en hun eigen mening te verkondigen. De medewerkers stimuleren en motiveren elkaar. De bespreekbaarheid is hier duidelijk aanwezig, de transparantie in zo'n soort organisatie is echter vaak ver te zoeken, doordat de medewerkers hun eigen weg bij het uitvoeren van werkzaamheden volgen en daardoor weinig zicht hebben op de activiteiten van hun collega's (Heldeweg, van Grunsven & Désar, 2009).

Coöperatieve stijl

Een organisatie waarbij de medewerkers veel vrijheid krijgen in hun denken en de nadruk wordt gelegd op samenwerken, hanteert de coöperatieve communicatiestijl. Er wordt veel overlegd tussen de leiding en de medewerkers, wat zorgt voor een grote mate van transparantie in de organisatie. Doordat er zoveel overlegd wordt, verloopt het beslissingsproces echter vrij traag (Heldeweg, van Grunsven & Désar, 2009).

Beschouwende stijl

Een organisatie waar zekerheid voorop staat en risico's zoveel mogelijk vermeden worden, gebruikt veelal de beschouwende communicatiestijl. Bij een dergelijke organisatie is er weinig ruimte voor initiatief, wat zorgt voor veel helderheid en transparantie met betrekking tot de communicatie, doordat gewerkt wordt aan de hand van functie- en procedurebeschrijvingen. Deze functie- en procedurebeschrijvingen zorgen er echter voor dat de bespreekbaarheid binnen de organisatie niet groot is, aangezien vrijwel alles al is vastgelegd (Heldeweg, van Grunsven & Désar, 2009).

De theorieën van Kaptein en Heldeweg, van Grunsven & Désar maken duidelijk dat de communicatie binnen een organisatie getypeerd kan worden aan de hand van de factoren *helderheid, bespreekbaarheid, aanspreekbaarheid en transparantie*. Deze soft controls van Kaptein komen nadrukkelijk naar voren in de communicatiestijlen van Heldeweg, van Grunsven & Désar. De aan- of afwezigheid van de zojuist genoemde factoren zijn bepalend voor de

communicatiestijl binnen een organisatie. Indien bijvoorbeeld de leiding van een organisatie veel nadruk legt op een open communicatiecultuur, waarin medewerkers altijd naar de leiding kunnen stappen indien zij tegen problemen aanlopen, dan is de factor bespreekbaarheid in grote mate aanwezig bij de organisatie.

4.2.3 Stijl van leidinggeven

Tot slot is de stijl van leidinggeven bepalend voor de toon aan de top binnen een organisatie. De soft controls van Kaptein (zoals aangekondigd in paragraaf 4.2.2) hebben betrekking op de stijl van leidinggeven. Tevens zal deze paragraaf aan de hand van de theorie van Markus & van Dam duidelijk maken dat leiderschap is in te delen in drie verschillende stijlen. Allereerst zullen soft controls die opgesteld zijn door Kaptein worden toegelicht. De soft controls voorbeeldgedrag, betrokkenheid, uitvoerbaarheid en handhaving zijn bepalend voor de stijl van leidinggeven.

Voorbeeldgedrag

Goed voorbeeld doet volgen luidt een bekend spreekwoord. Hier zit uiteraard een kern van waarheid in. Als de leiding niet het goede voorbeeld geeft, dan nemen medewerkers dit vanzelf over. Het omgekeerde is gelukkig ook het geval: als de leiding het goede voorbeeld geeft, dan nemen de medewerkers dit goede gedrag over (Kaptein, 2011).

Uit onderzoek (Kok e.a., 1981) is gebleken dat het gedrag van een rolmodel, in deze dus de leiding, grotere invloed op ons eigen gedrag heeft dan een willekeurig ander persoon. Indien dit

rolmodel ook degene is die symbool staat voor de kernwaarden van de organisatie, dan is de invloed nog groter (Kaptein, 2011). De leiding dient dus altijd het goede voorbeeld te geven aan haar medewerkers.

Uitvoerbaarheid

Om het gewenste gedrag van medewerkers te stimuleren, is het van belang dat de uitvoerbaarheid van de gestelde doelen, taken en verantwoordelijkheden optimaal is. In meerdere opzichten is het stellen van doelen belangrijk. Onderzoek heeft aangetoond dat alleen het stellen van doelen al een positieve invloed heeft op de inzet en de prestaties van medewerkers: ze hebben dan iets om naar toe te werken. Daarnaast geeft het behalen van doelstellingen een positieve zelfwaardering en ervaart men een hoge voldoening (Kaptein, 2011). Dit wordt onderstreept door de doelstellingentheorie van Locke (1968).

Een valkuil hierbij is echter dat er een tunnelvisie ontstaat. Medewerkers richten zich dan op een specifiek doel en laten andere werkzaamheden links liggen. Hierdoor kan irrationeel gedrag ontstaan, wat weer kan leiden tot onethisch gedrag. Een andere valkuil is dat de gestelde doelen niet haalbaar zijn. Te moeilijke doelen demotiveren mensen, wat leidt tot ongewenst gedrag. Te makkelijke doelen maakt mensen juist gemakzuchtig: ze zijn te snel tevreden met het behaalde resultaat (Kaptein 2011).

Werknemers hebben de tijd, middelen en mogelijkheden nodig om bepaalde doelen uit te kunnen voeren. Mensen kunnen namelijk wel de intentie hebben om doelen te halen, als er niet genoeg tijd beschikbaar is houdt het al snel op. Madden e.a. (1992) noemt dit de gedragscontrole: de mate waarin gewenst gedrag omgezet kan worden in daadwerkelijk gedrag.

Voorgaande maakt duidelijk dat het erg belangrijk is om goede doelen te stellen. De leiding van de organisatie is verantwoordelijk voor het stellen van doelen. Deze doelen moeten uitdagend maar uitvoerbaar zijn, waarbij het van belang is dat de medewerkers de tijd, de middelen en de mogelijkheden krijgen om de gestelde doelen uit te voeren. De medewerkers zullen dan het gewenste gedrag vertonen (Buelens, 2006).

Betrokkenheid

Het gewenste gedrag van medewerkers binnen een organisatie is onder meer afhankelijk van de betrokkenheid van de medewerkers: zijn zij gemotiveerd om het gewenste gedrag te vertonen? Uit onderzoek is gebleken dat als werknemers zich goed voelen, zij ook goed doen. Het is dus van belang dat de sfeer op de werkvloer goed is. Deze sfeer wordt onder meer bepaald door het management. Door medewerkers persoonlijke aandacht te geven, wordt de betrokkenheid vergroot (Kaptein, 2011).

Bij het vaststellen van de doelen, taken en verantwoordelijkheden is het van belang dat de medewerkers hierbij betrokken worden. Door hen te laten participeren in het vaststellen van de

doelen zal de betrokkenheid vergroot worden en zullen zij zich optimaal inzetten om deze te behalen; deze methode staat bekend als de bottum-up benadering (Valkeneers, 2011).

Het verband met de factor communicatie is dat vanuit de leiding betrokkenheid moet worden getoond naar de activiteiten en werkzaamheden van de medewerkers. Op deze manier zullen de medewerkers gemotiveerd worden om het gewenste gedrag te vertonen.

Handhaving

Handhaving heeft betrekking op de mate waarin binnen de organisatie gewenst gedrag wordt gewaardeerd en ongewenst gedrag wordt bestraft. Om gewenst gedrag te stimuleren worden medewerkers beloond. Onderzoek laat zien dat als ethisch gewenst gedrag nadrukkelijk wordt beloond, mensen dit gedrag vaker gaan vertonen. Deze beloning hoeft niet alleen te bestaan uit het salaris en eventuele bonussen, medewerkers vinden persoonlijke waardering eveneens erg belangrijk (Kaptein, 2011).

Indien er ongewenst gedrag wordt vertoond door medewerkers, dient de leiding in te grijpen. De helft van de Nederlandse beroepsbevolking geeft aan dat signalen van onregelmatigheden niet goed door het management worden opgepakt; de onregelmatigheden worden gedoogd. De afschrikkingstheorie geeft aan dat straffen een voorwaarde zijn voor het voeren van effectief beleid (Kaptein, 2011). Het is dus aan de leiding om in te grijpen indien er signalen van

onregelmatigheden of overtredingen zijn. Een gedoogbeleid blijkt niet effectief te zijn; er moet daadwerkelijk ingegrepen worden.

Volgens Markus en van Dam (2012) is leiderschap in te delen in drie verschillende leiderschapsstijlen. Elke leiderschapsstijl heeft zijn eigen kenmerken. Er is geen integraal juiste leiderschapsstijl, aangezien elke soort onderneming een andere stijl van leidinggeven vereist en elke werknemer anders benaderd moet worden. De leiderschapsstijlen van Markus en van Dam vertonen veel raakvlakken en overeenkomsten met de soft controls van Kaptein.

Autoritaire leiderschap

Deze leiderschapsstijl typeert zich doordat de leider veel bevelen geeft. De leider geeft het goede voorbeeld en is het grote rolmodel in de organisatie. Hij stuurt de medewerkers aan waar dat mogelijk is. Er is voor de medewerkers geen vrijheid voor eigen initiatieven of eigen ideeën, zij krijgen weinig verantwoordelijkheden. Het gedrag van de medewerkers wordt voornamelijk gestuurd door sancties, wat Kaptein formuleert als handhaving. Indien zij werkzaamheden niet goed of niet op tijd uitvoeren, dan zullen hier consequenties tegenover staan (Markus & van Dam, 2012).

Participerend leiderschap

Medewerkers hebben bij deze leiderschapsstijl veel inspraak. Er is veel ruimte en vrijheid voor eigen initiatief, wat de betrokkenheid van de medewerkers vergroot. Het gedrag van de

medewerkers wordt vooral gestuurd door hen verantwoordelijkheden te geven en te vertrouwen op de inzet en het inzicht van de medewerkers. Medewerkers worden aangesproken op fouten en conflicten worden direct opgelost (Markus & van Dam, 2012).

Democratisch leiderschap

Bij deze leiderschapsstijl worden de medewerkers betrokken in het vaststellen van doelstellingen. De leider is dan ook meer een begeleider dan bevelhebber. Hij zorgt ervoor dat de medewerkers genoeg middelen ter beschikking hebben om de doelen te voltooien. Door medewerkers mee te laten beslissen over doelen en doordat de leider ervoor zorgt dat er genoeg tijd en middelen beschikbaar zijn wordt de uitvoerbaarheid van de gestelde doelen vergroot. Er wordt uitgegaan van de groepsbeleving; hierdoor ontstaat betrokkenheid en worden resultaten behaald (Markus & van Dam, 2012).

Zowel Kaptein als Markus & van Dam geven aan dat de stijl van leidinggeven bepaald wordt door een aantal factoren. Ten eerste dient de leiding het *goede voorbeeld* te geven aan haar medewerkers. De medewerkers zullen dit goede voorbeeld omzetten in gewenst gedrag. Ten tweede dient de leiding *uitdagende doelen* op te stellen, waarbij zij rekening moeten houden met de beschikbare tijd en middelen. De derde bepalende factor voor de leiderschapsstijl is of de leiding *betrokkenheid* creëert bij haar medewerkers. Tot slot is de mate waarin de leiding gedrag stuurt door middel van *belonen of straffen* bepalend voor de stijl van leidinggeven.

4.3 Samenstelling definitie toon aan de top

Uit paragraaf 4.1 is gebleken dat er geen eenduidige definitie van toon aan de top is. Voor dit onderzoek is het van belang dat er een duidelijke definitie wordt gehanteerd. Aan de hand van deze definitie wordt het onderzochte gebied afgebakend. Zoals in paragraaf 4.2 reeds is geanalyseerd wordt de toon aan de top bepaald door vier factoren: kernwaarden, cultuur, stijl van leidinggeven en communicatie. Deze factoren moeten geïmplementeerd worden in de definitie van toon aan de top.

De definities vertonen een aantal overeenkomsten. Elke definitie benoemt dat de kernwaarden van de organisatie verheven moeten staan boven andere waarden. Hierbij geeft alleen de AFM aan wat deze kernwaarden dan zouden moeten zijn. Zij stelt dat de kernwaarde voor een accountantskantoor de kwaliteit van de controle is. Dit wordt ondersteund door de kernwaarden die de grote accountantskantoren hebben opgesteld. De kwaliteit van de controle mag nooit beïnvloed worden door externe factoren. Vaak is er bij het uitvoeren van een controle door een accountantskantoor een spanningsveld aanwezig, doordat aan de ene kant de klant behouden moet worden om omzet te realiseren en aan de andere een kritische houding noodzakelijk is voor een kwalitatief correcte controle. Om een hoge kwaliteit van de controle te waarborgen is het van belang dat de leiding hun werknemers goed instrueert over het vooropstellen van de kernwaarde (AFM, 2013).

De IFAC verwoordt het vasthouden aan de kernwaarde als de vasthoudendheid aan de strategie en het beleid, en de betrokkenheid voor de zorg van kwaliteit die klanten ontvangen (IFAC, 2007). Swinkels (2003) en Quinn (1999) hebben het vooral over het communiceren van de kernwaarden, als dit op de juiste wijze gebeurt, zullen de medewerkers zich deze kenwaarden eigen maken en tevens gaan uitdragen. Uit de besproken literatuur is dus te concluderen dat de basis voor de definitie van toon aan de top is dat *de kernwaarden van de organisatie prioriteit genieten boven andere waarden*.

Het tweede deel van de definitie van toon aan de top heeft betrekking op het uitdragen van de kernwaarde van de organisatie. Met alleen het eenmalig instrueren van de medewerkers is de leiding van de accountantsorganisatie namelijk nog niet klaar. De leiding moet zelf dagelijks laten zien dat zij de kernwaarde van de organisatie ook uitdraagt. De NBA noemt dit *de zichtbare bereidheid van het topmanagement* (Scheffe, Mul, Admiraal ea, 2012). De AFM heeft het over *het voorbeeldgedrag van de leidinggevendenden* (AFM, 2013). De IFAC betreft dit eveneens in haar definitie. Zij heeft het over *de cultuur en stijl van leidinggeven*. Tevens geeft de IFAC aan dat de kernwaarde een *way of life* moet worden (IFAC, 2007). Hetzelfde geldt voor de theorie van Swinkels: de kernwaarden moeten consequent en stelselmatig gecommuniceerd worden (Swinkels, 2003).

Hieruit kan geconcludeerd worden dat alleen het formuleren van een kernwaarde, in bijvoorbeeld een gedragscode van een organisatie, niet genoeg is. Zolang deze kernwaarde niet

dagelijks uitgedragen wordt door het management, zal dit niet doordringen bij de medewerkers. Het is juist van groot belang dat de medewerkers deze kernwaarde goed begrijpen en er tevens in geloven.

De genoemde organisaties hebben allemaal verschillende definities gehanteerd welke enigszins van elkaar afwijken. De verschillen komen voornamelijk naar voren in de formulering; in beginsel hebben ze dezelfde basis. Deze basis kan geformuleerd worden als: het uitdragen van en vasthouden aan de kernwaarden van de organisatie boven andere waarden. Dit is het eerste deel van de definitie. Het tweede deel bestaat uit de manier van het overbrengen van de kernwaarden. Volgens de literatuur dient de leiding de kernwaarden over te brengen aan haar medewerkers. Op deze manier zal het uitdragen van de kernwaarden van de organisatie een *way of life* worden. Het samenvoegen van deze twee delen levert de volgende definitie van toon aan de top: *Het zichtbaar repetitief uitdragen, vasthouden en overbrengen van de kernwaarden van de organisatie door de leidinggevendenden.*

In deze definitie komen de vier bepalende factoren van toon aan de top naar voren. Allereerst draait het om de *kernwaarden* van de organisatie. Het gedeelte *zichtbaar repetitief* heeft betrekking op de communicatie. De leiding dient de kernwaarden van de organisatie zichtbaar en herhaaldelijk te communiceren. Het *uitdragen en overbrengen* van de kernwaarden slaat op de stijl van leidinggeven. Door een bepaalde leidingstijl te hanteren, die past bij de desbetreffende organisatie, moeten de kernwaarden overgebracht worden naar de

medewerkers. Zelf dient de leiding de kernwaarden ook uit te dragen door het juiste voorbeeldgedrag te vertonen. Tot slot dient de leiding een cultuur te creëren waarin de medewerkers *vast willen en durven houden* aan de kernwaarde van de organisatie.

Nu het begrip toon aan de top is ontleed en duidelijk is welke factoren de toon aan de top bepalen, wordt in het volgende hoofdstuk het meetinstrument opgesteld. Dit meetinstrument kan ingezet worden om de toon aan de top binnen een accountantsorganisatie in kaart te brengen.

5. Het meetinstrument

In hoofdstuk 4 zijn de factoren die bepalend zijn voor toon aan de top vastgesteld. Deze factoren dienen in het meetinstrument geïmplementeerd worden. Nadat er in paragraaf 5.1 een meetinstrument gekozen is, worden in paragraaf 5.2 de eisen voor dit meetinstrument toegelicht. In paragraaf 5.3 worden vervolgens de factoren geoperationaliseerd, waarna deze factoren in paragraaf 5.4 geïmplementeerd worden het meetinstrument. Tot slot wordt in paragraaf 5.5 ingegaan op de verwerking van de gegevens die leiden tot uitkomsten en conclusies.

5.1 Keuze meetinstrument

Het meetinstrument moet er voor zorgen dat de toon aan de top bij een accountantsorganisatie in kaart wordt gebracht. Zoals in hoofdstuk vier is geconcludeerd bestaat de toon aan de top uit

kernwaarden, communicatie, stijl van leidinggeven en cultuur van de organisatie. Abstracte factoren als deze kunnen gemeten worden door een vragenlijst of enquête. Een enquête geeft de respondent de kans om uitgebreid haar mening te geven. Robert K. Yin geeft in zijn boek *Case Study Research: Designs and Methods* (2006) aan dat bij het uitvoeren van een kwantitatief onderzoek waarbij wel enige diepgang in de respons vereist is, een enquête het beste meetinstrument is. Met de diepgang in de respons wordt bedoeld dat de respondenten door de enquête in staat gesteld moeten worden om hun mening goed te kunnen onderbouwen. Om de toon aan de top binnen een accountantsorganisatie te meten is het een vereiste dat er een kwantitatief onderzoek uitgevoerd wordt. Om de toon aan de top binnen een accountantsorganisatie in kaart te kunnen brengen is het van belang dat alle medewerkers hierover hun mening kunnen verkondigen. Het is tijdrovend en kostbaar om met alle medewerkers een diepgaand interview te houden, een enquête kan elke medewerker in een relatief kort tijdsbestek invullen (Yin, 2006).

Nog een belangrijke reden om te kiezen voor een enquête is de anonimiteit van de respondenten die hierdoor gewaarborgd wordt (Markus & Oudemans, 2011). De toon aan de top is een gevoelig onderwerp, aangezien het gaat over het functioneren van het topmanagement. Sommige medewerkers zullen daardoor terughoudend zijn in hun oordeel, uit angst voor vervelende consequenties. Een enquête geeft de mogelijkheid de resultaten vertrouwelijk te behandelen. Hierdoor zal de respons eerlijk zijn, zoals is gebleken uit onderzoek van Miller en Panjikaran (2001).

Naast dat de literatuur pleit voor het gebruik van een enquête bij het uitvoeren van kwantitatief onderzoek, gaven zowel dhr. Scheffe als dhr. Kaptein tijdens de interviews aan dat een enquête het meest toepasselijke meetinstrument is (bijlage 3 & 4).

5.2 Criteria voor de enquêtevragen

Voor de implementatie van de bepalende factoren van toon aan de top in de enquête dienen zij meetbaar gemaakt te worden. Dit gebeurt aan de hand van factoranalyse. Factoranalyse is een methode waarbij de achterliggende overall-mening van de respondenten over een bepaalde variabele naar voren komt. Bij dit onderzoek is de variabele de toon aan de top bij accountantskantoren. Deze variabele wordt geanalyseerd aan de hand van de factoren, genoemd in voorgaande hoofdstuk. Deze factoren worden weer gemeten door de respondenten antwoord te laten geven op verschillende vragen en stellingen. Per factor worden dus vragen en stellingen opgesteld. De factoren worden gemeten naar ordinaal meetniveau. Hierdoor zijn de resultaten het best te verwerken en te analyseren (Smits en Edens, 2013). Dit houdt in dat de antwoorden als volgt worden ingedeeld:

- 1 = Geheel oneens
- 2 = Oneens
- 3 = Neutraal
- 4 = Eens
- 5 = Volledig eens

Hierbij moet opgemerkt worden dat de formulering van de antwoorden kan afwijken van bovenstaande. Soms is het door de vraagstelling noodzakelijk antwoorden anders te formuleren.

Voor het formuleren van goede enquêtevragen moeten deze vragen aan bepaalde criteria voldoen. Een goede enquêtevraag is:

1. concreet,
2. te beantwoorden en
3. neutraal (Baarda, De Goede & Kalmijn, 2007).

1. Concreet

Een enquêtevraag moet geen onduidelijkheden oproepen. Elk begrip dat in de vraag staat moet begrijpelijk zijn voor de respondent. Termen als 'vaak' en 'wel eens' moeten worden vermeden. (Baarda, De Goede & Kalmijn, 2007). Elke respondent interpreteert deze termen namelijk op haar eigen manier: voor de een is vaak bijvoorbeeld drie keer per week, voor de ander zeven keer per week.

2. Te beantwoorden

Als er in één vraag meerdere vragen zitten is deze vraag niet te beantwoorden. Bijvoorbeeld: *Hebt u bij uw organisatie de mogelijkheid tot feedback door middel van beoordelingsgesprekken of tevredenheidsonderzoeken?*

Als de respondent hier als antwoord ja geeft, dan is nog steeds niet duidelijk of zij het beoordelingsgesprek bedoelt, het tevredenheidsonderzoek of misschien wel allebei. Om een duidelijk antwoord te krijgen moet er dus één vraag tegelijk gesteld worden (Baarda, De Goede & Kalmijn, 2007).

3. Neutraal

Om een zo eerlijk mogelijk antwoord te krijgen moeten de enquêtevragen niet suggestief van aard zijn. De respondent moet niet door middel van de vraagstelling gestuurd worden een bepaald antwoord te geven. De vraagstelling dient neutraal te zijn. Door een neutrale vraagstelling kunnen respondenten in alle eerlijkheid antwoord geven en zijn de resultaten het meest valide (Baarda, De Goede & Kalmijn, 2007).

5.3 Operationaliseren van de factoren

De factoren die toon aan de top bepalen (kernwaarden, cultuur, stijl van leidinggeven en communicatie) moeten geoperationaliseerd worden, alvorens zij geïmplementeerd kunnen worden in de enquête.

In hoofdstuk vier is reeds duidelijk gemaakt dat de kernwaarde voor een accountantskantoor vaststaat. Zowel de AFM als de grote accountantsorganisaties geven aan dat de kernwaarde is dat de kwaliteit van de accountantscontrole te allen tijde voorop staat. De factor kernwaarde hoeft derhalve niet onderzocht te worden, de overige drie factoren uiteraard wel.

Cultuur

In hoofdstuk 4.2.1 is het begrip cultuur ontleed. Duidelijk is geworden dat de mate van afspraken, procedures & protocollen, het nastreven van een individueel of gemeenschappelijk doel en de machtsafstand tussen de leider en medewerkers bepalend zijn voor de cultuur. Door de volgende vragen te stellen aan de medewerkers van een accountantsorganisatie wordt de heersende cultuur in kaart gebracht.

Afspraken, procedures en protocollen

- Zijn er duidelijke functiebeschrijvingen aanwezig binnen de organisatie?
- Zijn er duidelijke procedurebeschrijvingen aanwezig binnen de organisatie?
- Is het in de organisatie geoorloofd af te wijken van bepaalde afspraken indien dit naar uw oordeel tot een beter resultaat leidt?
- Ervaart u dat u de vrijheid heeft om eigen initiatieven te nemen?

Nastreven individueel of gemeenschappelijk doel

- Ligt de nadruk in de organisatie bij het behalen van individuele doelen?
- Ligt de prioriteit binnen de organisatie bij het behalen van gemeenschappelijke doelen?
- Stimuleert de organisatie persoonlijke ontwikkeling?
- Hebt u de mogelijkheid om opleidingen te volgen?

Machtsafstand tussen leider en medewerkers

- Kunt u uw leiding typeren als autoritair?
- Ziet u de leiding als begeleider/coach?
- Heeft u het gevoel altijd bij uw leiding terecht te kunnen bij vragen en/of problemen?

Communicatie

In paragraaf 4.2.2 is duidelijk geworden dat de communicatie binnen een organisatie bepaald wordt door de aan- of afwezigheid van de factoren helderheid, bespreekbaarheid, aanspreekbaarheid en transparantie. Om de wijze van communiceren binnen de organisatie in kaart te brengen dienen de vragen aan te geven op welke manier de leiding met de medewerkers omgaat en hoe de medewerkers onderling communiceren. Door middel van de volgende vragen wordt duidelijk hoe de leiding omgaat met communicatie van de kernwaarden.

Helderheid

- Zijn de kernwaarden van de organisatie naar uw oordeel concreet geformuleerd?
- Wordt de gedragscode van de organisatie duidelijk gecommuniceerd?
- Maakt de leiding expliciet duidelijk wat de visie van de organisatie is?

Bespreekbaarheid

- Hebt u het gevoel alles met uw management te kunnen delen?
- Staat de leiding open voor kritiek?

- Staat de leiding open voor nieuwe ideeën?

Aanspreekbaarheid

- Durft u uw collega's aan te spreken op hun gedrag indien u dit nodig acht?
- Staat u zelf open voor commentaar vanuit collega's en/of mijn leidinggevende?
- Hebt u de mogelijkheid tot feedback door middel van een functioneringsgesprek?

Transparantie

- Biedt de organisatie de mogelijkheid tot zelfreflectie door middel van beoordelingsgesprekken?
- Kunt u gebruik maken van een klokkenluidersregeling?
- Worden er op regelmatige basis groepsbesprekingen georganiseerd?

Stijl van leidinggeven

De manier waarop de leiding de kernwaarden van de organisatie overbrengt en uitdraagt valt onder de factor stijl van leidinggeven. De stijl van leidinggeven wordt getoetst aan de hand van de volgende vragen.

Voorbeeldgedrag

- Draagt de leiding uit wat de kernwaarden van de organisatie zijn?

- Stimuleert de leiding dat haar werknemers voortdurend de kernwaarden in gedachten houden bij het maken van beslissingen?
- Zijn de beloningen van de leiding evenredig naar haar verantwoordelijkheden?

Betrokkenheid

- Hebt u inbreng bij het vaststellen van doelen, taken en verantwoordelijkheden?
- Wordt u betrokken bij de dagelijkse gang van zaken in de organisatie?
- Krijgt u voldoende ondersteuning bij het uitvoeren van dagelijkse werkzaamheden?

Uitvoerbaarheid

- Dagen de gestelde doelen u voldoende uit?
- Zijn er beschikbare middelen aanwezig om gestelde doelen te realiseren?
- Is er voldoende tijd om gestelde doelen te realiseren?

Handhaving

- Wordt er duidelijk gecommuniceerd wat de sancties zijn indien regels worden overtreden?
- Wordt er zichtbaar opvolging gegeven aan meldingen van onregelmatigheden?
- Wordt er zichtbaar opvolging gegeven aan geuite kritiek?

De opgestelde vragen zijn ontwikkeld op basis van de behandelde theorie in hoofdstuk 4 en beoordeeld aan de hand van de criteria opgesteld door Baarda, de Goede, & Kalmijn (2007).

5.4 Implementatie van de indicatoren

In de vorige paragraaf zijn de factoren die toon aan de top bepalen geoperationaliseerd. De vragen die daarbij zijn ontwikkeld zijn echter nog niet bruikbaar als enquête. Er zit namelijk nog geen opbouw en structuur in.

Om bruikbare antwoorden te krijgen van de respondenten dient er een logische opbouw in de enquête te zitten (Baarda, De Goede & Kalmijn, 2007). De categorieën dienen gegroepeerd te zijn, zodat er structuur in de enquête ontstaat. Indien de categorieën uit de paragraaf 5.3 aangehouden zouden worden, dan springen de vragen van de hak op de tak. Vandaar dat de enquêtevragen in de volgende onderwerpen zijn ondergebracht:

1. *Algemeen.*

Allereerst dienen er enkele vragen ter introductie gesteld te worden. Deze vragen hebben als doel om algemene informatie over de respondent te verkrijgen zoals zijn functie en over het bedrijf waar hij werkzaam is. Tevens hoort onder deze categorie de vraag op de respondent op de hoogte is van de kernwaarden van de organisatie.

2. *Gestructureerde methodes voor feedback en zelfreflectie.*

Dit onderwerp omvat de methodes die de organisatie hanteert om de mening van haar

werknemers te achterhalen. Dit zijn neutrale vragen waarop de respondent ja of nee kan antwoorden. Deze vragen hebben ten eerste het doel om informatie over de organisatie te verzamelen. Ten tweede hebben deze neutrale vragen tot doel om de respondent op zijn gemak te stellen. Indien er gelijk met confronterende vragen wordt begonnen, dan bestaat er de kans dat de respondent dichtklapt en niet meer wil meewerken aan de enquête (Baarda, De Goede & Kalmijn, 2007).

3. *Doelstellingen.*

Alle vragen die gaan over vaststellen van doelstellingen en het realiseren van deze doelstellingen zijn gegroepeerd bij dit onderwerp. De antwoorden zijn ingedeeld naar ordinaal schaalniveau. Dit houdt in dat de respondent de keuze heeft uit de vijf antwoorden geschaald van geheel oneens tot geheel eens.

4. *Communicatie*

De manier van communiceren binnen de organisatie en de manier van communiceren van de leiding wordt bij dit onderwerp getoetst.

5. *Kernwaarden*

De vragen die over kernwaarden van de organisatie gaan zijn ondergebracht bij dit onderwerp. Hieronder vallen tevens de vragen die gaan over het uitdragen van deze kernwaarden.

6. *Omgang leiding met kritiek.*

De vragen die hieronder vallen, gaan over het gedrag van de leiding indien er kritiek wordt geuit. Aangezien dit gevoelige vragen zijn worden deze aan het einde van de enquête gesteld (Baarda, De Goede & Kalmijn, 2007). De respondent zal zich onderhand op zijn gemak voelen en daardoor eerlijker antwoord geven op deze vragen.

7. *Beloningen.*

Dit kan, net als de omgang leiding met kritiek, worden ervaren als een gevoelig onderwerp. Vandaar dat dit het laatste onderwerp is dat besproken wordt.

In *bijlage 6: Enquête Toon aan de Top* is de vragenlijst die gebruikt kan worden om de toon aan de top bij een accountantskantoor in kaart te brengen inbegrepen.

5.5 Verwerking uitkomsten enquête

Nu de enquête is opgesteld moet er bepaald worden hoe de resultaten van de enquête verwerkt dienen te worden. Een handig hulpmiddel hiervoor is een datamatrix. In een datamatrix worden de antwoorden op de enquêtevragen omgezet in cijfers. Vervolgens kunnen deze cijfers verwerkt worden in een statistisch analyseprogramma zoals SPSS. Echter, alvorens de antwoorden in een datamatrix verwerkt kunnen worden dient de data bruikbaar gemaakt te worden aan de hand van een codeerschema. Dit codeerschema heeft als functie de mogelijke antwoorden die respondenten op gestelde vragen kunnen geven te coderen. Na het verzamelen van de gegevens kunnen deze ingevoerd worden in de datamatrix in SPSS.

Voor de opgestelde enquête ziet het codeerschema er als volgt uit:

Vraag-nummer	Omschrijving	Variabele	Code
1	Functie binnen organisatie	Funct	1 = Partner, bestuur 2 = Hoger management 3 = Midden management 4 = Lager management 5 = Assistent, medewerker
2	Aantal werknemers	Werk	1 - 100
3	Kernwaarden van de organisatie	Kern	Open
4	Feedback d.m.v. beoordelingsgesprek	Trans1	1 = Ja 2 = Nee
5	Feedback d.m.v. functioneringsgesprek	Aansp1	1 = Ja 2 = Nee
6	Mening geven d.m.v. groepsgesprek	Trans2	1 = Ja 2 = Nee
7	Aanwezigheid klokkenluidersregeling	Trans3	1 = Ja 2 = Nee
8	Aanwezigheid cursussen/opleidingen	Doel1	1 = Ja 2 = Nee
9	Inspraak vaststellen doelen	Betr1	1 = Ja 2 = Nee

10	Beschikbare middelen zijn aanwezig	Uitv1	1 = Geheel oneens 2 = Oneens 3 = Neutraal 4 = Eens 5 = Volledig eens
11	Genoeg tijd beschikbaar	Uitv2	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
12	Gestelde doelen zijn uitdagend	Uitv3	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
13	Nadruk ligt bij individuele doelen	Doel2	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
14	Prioriteit bij gemeenschappelijke doelen	Doel3	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
15	Duidelijke functiebeschrijvingen	Afspr1	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
16	Duidelijke procedurebeschrijvingen	Afspr2	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens

17	Leiding betreft medewerkers bij dagelijkse gang van zaken	Betr2	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
18	Leiding geeft voldoende ondersteuning	Betr3	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
19	Duidelijke communicatie wat betreft sancties	Handh1	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
20	Aanspreken collega's op hun gedrag	Aansp2	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
21	Kernwaarden zijn concreet geformuleerd	Held1	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
22	Kernwaarden worden dagelijks uitgedragen door de leiding	Voorb1	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
23	Leiding stimuleert medewerkers kernwaarden uit te dragen	Voorb2	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
24	Leiding stimuleert persoonlijke ontwikkeling	Doel4	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens

25	Gedragcode wordt duidelijk gecommuniceerd	Held2	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
26	Visie wordt expliciet gecommuniceerd door de leiding	Held3	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
27	Respondent staat open voor commentaar	Aansp3	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
28	Leiding staat open voor ideeën	Bespr1	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
29	Leiding staat open voor kritiek	Bespr2	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
30	Medewerkers kunnen alles delen met leiding	Bespr3	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
31	Er wordt opvolging gegeven aan kritiek	Handh2	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
32	Er wordt opvolging gegeven aan meldingen van onregelmatigheden	Handh3	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
33	Leiderschapsstijl is autoritair	Macht1	1 = Geheel oneens

			... 5 = Volledig eens
34	Leidinggevende is begeleider/coach	Macht2	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
35	Afwijken van afspraken wordt geoorloofd	Afspr3	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
36	Leiding geeft ruimte voor initiatief	Afspr4	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
37	Leiding is ontvankelijk voor vragen en/of problemen	Macht3	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens
38	Beloningen leiding zijn evenredig naar verantwoordelijkheden	Voorb3	1 = Geheel oneens ... 5 = Volledig eens

De variabelen die te zien zijn in de kolom variabele zijn gebaseerd op de factoren die cultuur, communicatie en stijl van leidinggeven bepalen zoals geconcludeerd in paragraaf 5.3. Ter verduidelijking hier volgt hier nog een overzicht van de afkortingen:

<i>Algemeen</i>	
Werk	Aantal werknemers
Funct	Functie respondent
Kern	Kernwaarden
<i>Cultuur</i>	
Afspr	Afspraken, procedures en protocollen
Doel	Nastreven individueel/gemeenschappelijk doel
Macht	Machtsafstand tussen leider en mederwerkers
<i>Communicatie</i>	
Held	Helderheid
Bespr	Bespreekbaarheid
Aansp	Aanspreekbaarheid
Trans	Transparantie
<i>Stijl van leidinggeven</i>	
Vorb	Voorbeeldgedrag
Betr	Betrokkenheid
Uitv	Uitvoerbaarheid
Handh	Handhaving

Op basis van bovenstaand codeerschema kan de datamatrix opgesteld worden. In de datamatrix staan de respondenten horizontaal gesitueerd, de vragen staan in de kolommen. Dit houdt in dat alle antwoorden van één respondent naast elkaar komen te staan. Tevens komen de antwoorden van alle respondenten op één vraag onder elkaar. De datamatrix is te vinden in *Bijlage 7: Datamatrix*.

6. Aanbeveling en Conclusie

In dit hoofdstuk wordt er antwoord gegeven op de probleemstelling van dit onderzoek. Tevens worden er aanbevelingen gegeven voor het gebruik van de enquête en vervolgonderzoeken.

Conclusie

Het doel van dit onderzoek was het begrip toon aan de top te doorgronden. Vanuit de verschillende circulerende definities is een concrete en universele definitie opgesteld. In deze definitie zitten de vier bepalende factoren van toon aan de top verwerkt.

De opgestelde definitie luidt: *Het zichtbaar repetitiefuitdragen, vasthouden en overbrengen van de kernwaarden van de organisatie door de leidinggevenden.*

De eerste bepalende factor is de kernwaarde van de organisatie. De kernwaarde van een accountantsorganisatie is dat de kwaliteit van de accountantscontrole te allen tijde voorop staat.

Andere belangen, zoals omzetdoelstellingen, mogen geen invloed hebben op de kwaliteit van de controle.

Ten tweede is de cultuur die er aanwezig is bij de organisatie bepalend voor de toon aan de top. Er is geconcludeerd dat de mate waarin de cultuur gedomineerd en gestuurd wordt door afspraken, procedures en protocollen de sfeer op de werkvloer bepaalt. Daarnaast bepaalt de instelling van de organisatie de cultuur: richt de organisatie zich op het gemeenschappelijke of individuele doel? Uit de definitie is af te leiden dat het voor een organisatie van belang is dat er een cultuur gecreëerd wordt waarin medewerkers gestimuleerd worden om vast te houden aan de kernwaarden.

De derde factor die toon aan de top bepaalt is de communicatie bij de organisatie. Er is geconcludeerd dat de communicatie binnen een organisatie getypeerd kan worden aan de hand van de factoren helderheid, bespreekbaarheid, aanspreekbaarheid en transparantie. De communicatiestijl wordt bepaald door de aan- of afwezigheid van deze factoren. De definitie geeft aan dat de leiding van de organisatie zichtbaar repetitief de kernwaarden moet communiceren met de medewerkers. Als de medewerkers er dagelijks aan herinnerd worden wat de kernwaarden van de organisatie zijn, dan zullen deze kernwaarden uiteindelijk een *way of life* worden voor zowel de medewerkers als de leiding.

De vierde en tevens laatste bepalende factor is de stijl van leidinggeven. De stijl van leidinggeven bestaat uit voorbeeldgedrag, betrokkenheid, uitvoerbaarheid en handhaving. Het gedrag van de leiding is te typeren aan de hand van deze factoren. De definitie laat zien dat de stijl van leidinggeven doorslaggevend is bij het uitdragen en overbrengen van de kernwaarden.

Aanbeveling

In hoofdstuk 5 van dit rapport is er een meetinstrument opgesteld dat dient om de toon aan de top bij een accountantsorganisatie in kaart te brengen. Geconcludeerd is dat bij een kwantitatief onderzoek waarbij enige diepgang in de respons is vereist een enquête het beste meetinstrument is.

Aan de hand van de opgestelde vragen kan de toon aan de top van een accountantsorganisatie bepaald worden. De bepalende factoren van toon aan de top zijn geoperationaliseerd en vervolgens geïntegreerd in de enquête. De enquêtevragen zijn opgesteld op basis van de relevante criteria en eveneens getoetst aan deze criteria. Echter, voor dit onderzoek was het helaas niet haalbaar om de enquête te testen bij een accountantskantoor. De eerste aanbeveling luidt dan ook om de enquête, alvorens deze te gebruiken voor vervolgonderzoeken, deze voor te leggen aan een testpanel. Dit testpanel kan dan feedback geven op de vraagstelling die gebruikt wordt in de enquête. Op basis van deze feedback kan de enquête eventueel aangepast worden, waarna er echt vervolgonderzoek mee kan worden uitgevoerd.

De gegevens die verzameld worden door het afnemen van de enquête kunnen worden verwerkt in het programma SPSS. Dit statistisch analyseprogramma kan op basis van factoranalyse de antwoorden van de respondenten omzetten naar wetenschappelijk onderbouwde uitkomsten. De gegevens dienen aan de hand van het opgestelde codeerschema ingevoerd worden in de datamatrix. In dit geval is de uitkomst de toon aan de top van desbetreffende organisatie.

Literatuurlijst

- Adams, J.S. (1965). *Advances in experimental social psychology*. New York: Academic Press.
- Alblas, G. & Wijsman, E. (2013). *Gedrag in organisaties*. Groningen: Noordhoff Uitgevers.
- Autoriteit Financiële Markten (2013). *Kwaliteit accountantscontrole en stelsel van kwaliteitsbeheersing en –bewaking bij negen OOB-vergunninghouders*.
- Baarda, D.B. & Goede de, M.P.M. (2006). *Basisboek Methoden en Technieken*. Groningen: Noordhoff Uitgevers.
- Baarda, D.B., Goede de, M.P.M. & Kalmijn, M. (2007). *Basisboek enqueteren*. Groningen:

- Noordhoff Uitgevers.
- Boersma, M. (2013). *De hebzucht en de angst voorbij: duurzaam financieel management*. Hanzehogeschool Groningen.
- Bruinsma, C. & Wemmenhove, P. (2009). *Tone at the Top Is Vital!: A Delphi Study*.
- Buelens, M., Sindling, K., Waldstrøm, C. (2011). *Organisational Behavior*. Berkshire: McGraw-Hill
- Cameron, K.S. & Quinn, R.E. (1999). *Onderzoeken en veranderen van organisatiecultuur*. Den Haag: Academic Service.
- Deloitte Developments LLC (2011). *The tone at the top: Ten ways to measure effectiveness*.
- De Heus, R.S. & Stremmelaar, M.T.L. (2000). *Auditen van soft controls*. Alphen aan den Rijn: Kluwer.
- Distripres (2012). *Studenteneditie VRA. Wet- en regelgeving voor accountants*. BNA Media.
- Emans, B. (2002). *Interviewen: theorie, techniek en training*. Groningen: Stenfert Kroese.
- Ethics Resource Center (2010). *The Importance of Ethical Culture: Increasing Trust and Driving Down Risks*.
- Handy, C. (2009). *Gods of Management- The changing work of organizations*. Londen: Souvenir Press
- Hofstede, G. (2005). *Allemaal andersdenkenden- Omgaan met cultuurverschillen*. Amsterdam: Business Contact.
- Heus, R.S. de, (2001). *Auditen van soft controls*. Alphen aan den Rijn: Kluwer.
- Heldeweg, B., Grunsven van, G. & Désar, M. (2009). *Waarom begrijp je me niet?* Culemborg: Van Duuren Management

- International Federation of Accountants (2007). *Tone at the Top and Audit Quality*.
 Journal of Business Ethics (2005). *Tone at the Top: An Ethics Code for Directors?*
- Kaptein, M. (2011). *Waarom goede mensen soms de verkeerde dingen doen*. Amsterdam: Business Contact.
- Kaptein, M., & Wallage, P. (2010). *Assurance over gedrag en de rol van soft controls: een lonkend perspectief*. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie. Vol. 84
- Kok, G.J., Buisman, W.R., Kampschuur., e.a. (1981). *Attitudes, sociale normen en gedrag*. Nederlands Tijdschrift voor de Psychologie, 36.
- Koopmans, M. (2007). *Feedback: Commentaar geven en ontvangen*. Zaltbommel: Thema
- Locke, E.A. (1968). *Toward a Theory of Task Motivation and Incentives*. Organizational behavior and human performance.
- Madden, T.J., Ellen, P.S., & Ajzen, I. (1992). *A comparison of the theory of planned behaviour and the theory of reasoned action*. Personality and Social Psychology, uitgave 44.
- Markus, J. & Dam van, N. (2012). *Organisatie en Management*. Groningen: Noordhoff Uitgevers.
- Markus, K.A.R., & Oudermans, A.M. (2012). *Enquête Research*. Groningen: Noordhoff Uitgevers.
- Miller, T.W., & Panjikaran, K.J. (2001). *Studies in Comparability: The Propensity Scoring Approach*. Madison: University of Wisconsin-Madison.
- Pink, D.H. (2010). *Drive. De verrassende waarheid over wat ons motiveert*. Amsterdam: Business Contact.
- Scheffe, J., Mul, R.B.M; Admiraal, M.J.P. ea (2012). *Het boegbeeld als voorbeeld: Accountants over Toon aan de Top*.

- Sklar, H. (2011). *Tone at the top- actions speak louder than words*.
- Smit, J. & Edens, R. (2013). *Handleiding SPSS* Amsterdam: Pearson Benelux.
- Soons, T. (2009). *Soft Controls*. Amsterdam: Weka Uitgeverij.
- Swinkels, W. (2003). *Tone at the Top: Consistentie tussen woorden en daden van het management*. Alphen aan den Rijn: Kluwer.
- Tijdschrift Controlling (2003). *Geen woorden maar daden*.
- Thuis, P. (2010). *Toegepaste organisatiekunde*. Groningen: Noordhoff Uitgevers.
- Thorndike, E.L. (1901). *The Influence of Improvement in One Mental Function Upon the Efficiency of Other Functions*. Bloomington: Indiana University.
- Valkeneers, G., Mestdagh, S. & Benijts, T. (2011). *Gedrag in Organisaties: De Basis*. Den Haag: Acco Nederland.
- Vink, H.J. & Kaptein, M. (2008). *Soft controls bij de rijksoverheid*. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie. Vol. 80
- Yin, R.K. (2003). *Case Study Research: Design and Methods*. Los Angeles: Sage Publications Ltd.

Bijlagen

Bijlage 1: Interviewverslag M. Boersma

Naam respondent:	Margreet Boersma
Naam interviewer:	Mattijs Gruppen
Datum:	4 november 2013
Plaats:	Groningen

Inleiding:

Interviewer:	Mattijs Gruppen, afstudeerder bij het lectoraat Duurzaam Financieel Management, opdracht bedrijfsverkenning.
Doel:	Inzicht krijgen in de werkzaamheden en activiteiten van het lectoraat.
Onderwerp:	Bedrijfsverkenning.
Motivatie:	Afstudeeropdracht bij het lectoraat.
Verwerking gegevens:	Verslag wordt toegevoegd als bijlage in het adviesrapport.
Duur:	30 tot 60 minuten.
Vooruitblik:	Strategie, bedrijfsorganisatie en mensen, middelen en processen.

Interview:

1. Strategie

Geschiedenis

Kunt u een beschrijving geven van de geschiedenis van het lectoraat? Ontstaan, oprichting enz.

De aanleiding voor het ontstaan van het lectoraat was de aanvraag van de Dean van het Instituut Financieel Economisch Management in september 2012. Hier heeft mevrouw Boersma op gesolliciteerd en is na een aantal gesprekken aangenomen. Hierna heeft mevrouw Boersma zeven gelijkgestemde docenten om zich heen verzameld en samen vormen zij het lectoraat.

Strategie

Wat is de missie van het lectoraat?

De belangrijkste missie van het lectoraat is om nieuwe kennis te vergaren dat betrekking heeft op duurzaam financieel management. Hierbij richt het lectoraat zich voornamelijk op het middenbedrijf in Noord-Nederland. Deze vergaarde kennis heeft als doel om de nieuwe ondernemers te steunen in hun ondernemerschap. Daarnaast wil het lectoraat ervoor zorgen dat ethisch en maatschappelijk verantwoord denken een automatisme wordt bij zowel studenten als ondernemers.

Wat is de visie van het lectoraat?

De duidelijke visie van het lectoraat is dat we in de wereld *het goed, het schone en het juiste* moeten nastreven. Hiermee wordt bedoeld dat, zowel particulieren als bedrijven, altijd het maatschappelijke belang in ogenschouw

moeten nemen. De huidige markt zit op een zodanige manier in elkaar dat ondernemers eerst hun eigen belang voorop stellen. Het lectoraat is van mening dat *het verrichten van betekenisvolle werkzaamheden die bijdragen aan het groter levensgeluk* de juiste denkwijze in ondernemen is.

Welke economische doelstellingen heeft het lectoraat?

Omdat het lectoraat ergens vanuit gefinancierd dient te worden zijn de economische doelstellingen voornamelijk gericht op het binnenhalen van subsidies. Door deze subsidies is het mogelijk voor het lectoraat om onderzoeken uit te voeren en de werknemers te financieren.

Welke niet-economische doelstellingen heeft het lectoraat?

De grootste doelstelling is om het vakgebied duurzaam financieel management op de kaart te krijgen. Op deze manier kan het lectoraat toewerken naar haar missie en visie.

Welke product-marktcombinaties biedt het lectoraat aan?

De markt waarop het lectoraat zich richt bestaat uit de studenten en het bedrijfsleven. De studenten omdat deze opgeleid worden door de docenten die deel uitmaken van het lectoraat. Daarnaast voeren studenten onderzoeken uit in opdracht van het lectoraat. Het bedrijfsleven maakt deel uit van de markt, omdat aan het bedrijfsleven kennis met betrekking tot maatschappelijk verantwoord ondernemen wordt verstrekt. Deze kennis is tevens het product dat het lectoraat aanbiedt.

Omgevingsanalyse

Wat zijn de interne belanghebbenden/partijen voor het lectoraat?

De interne belanghebbenden voor het lectoraat bestaan uit:

- Instituut Financieel Economisch Management;
- Kenniscentrum Ondernemerschap Hanzehogeschool Groningen;
- Gerelateerde schools van de Hanzehogeschool Groningen;
- Gerelateerde kenniscentra.

Wat zijn de externe belanghebbenden/partijen voor het lectoraat?

De externe belanghebbenden voor het lectoraat zijn:

- Het bedrijfsleven;
- Financiële instituties;
- Vakgebied accountancy;
- Controllers in het midden- en kleinbedrijf;
- Subsidieverstrekkers;

In hoeverre zijn de volgende omgevingsfactoren van belang voor het lectoraat?

- Demografisch: Mevrouw Boersma gaf aan dat deze niet van toepassing zijn voor het lectoraat.
- Economisch: Economisch factoren zijn voornamelijk de aanleiding geweest voor het ontstaan van het lectoraat. Door de crisis van de afgelopen jaren zijn bedrijven nog meer gefocust op overleven en richten

zij zich op hun eigen belang. Dit neigt naar het kapitalisme, terwijl het lectoraat juist overtuigt is van het maatschappelijk belang en juist in deze tijden is het dan ook belangrijk om dit denkbeeld algemeen te integreren.

- Sociaal-maatschappelijk: Het sociaal-maatschappelijke belang komt naar voren in het denkbeeld dat het lectoraat tracht te integreren in het bedrijfsleven en bij studenten.
- Technologisch: Technologische factoren zijn niet van belang voor het lectoraat.
- Ecologisch: Ecologische factoren zijn onder meer het bestaansrecht voor het lectoraat. Ecologie slaat namelijk op één van de drie P's: people, planet, profit. De gedachtegang van de drie P's heeft als doel om deze alle drie op een duurzame manier te combineren.
- Marktgericht: Het lectoraat dient uiteraard marktgericht te zijn, omdat het bedrijfsleven behoefte heeft aan kennis over duurzaam financieel en maatschappelijk verantwoord ondernemen.
- Politiek: Niet van toepassing voor het lectoraat.

Kritische succesfactoren

Wat zijn voor het lectoraat de kritische succesfactoren en de hierbij horende prestatie-indicatoren?

Het lectoraat heeft in haar jaarplan de kritische succesfactoren opgesteld. Tevens heeft het lectoraat prestatie-indicatoren geformuleerd om dit vooruitgang en het eventueel behalen van deze factoren te meten:

Informatiemanagement

Hoe wordt omgegaan met informatie als productiefactor?

Informatie wordt vooral ingezet via social media als twitter en linkedin. Daarnaast via interviews in dagbladen en het bijhouden van de eigen website.

Sterkte-zwakte analyse

Welke elementen kunnen worden aangemerkt als de sterke punten van het lectoraat?

Mevrouw Boersma gaf als sterke punten van het lectoraat aan dat maatschappelijk verantwoord ondernemen een actueel onderwerp is. Veel organisaties zijn er al mee bezig of zijn juist van plan om hier op een of andere manier iets mee te doen. Het lectoraat kan dan de juiste ondersteuning bieden. Daarnaast sluiten de missie en de visie erg goed aan bij de eigen ambitie van mevrouw Boersma.

Welke elementen kunnen worden gezien als de zwakke punten van het lectoraat?

Een zwak punt van het lectoraat is dat docenten doorlopend geïnformeerd moeten worden bij het lectoraat. Ook docenten die niet aangesloten zijn bij het lectoraat moeten er toch bij betrokken worden, zodat op deze manier studenten op de juiste manier opgeleid kunnen worden. Dit gebeurt nog niet altijd even consequent en goed.

Toekomst

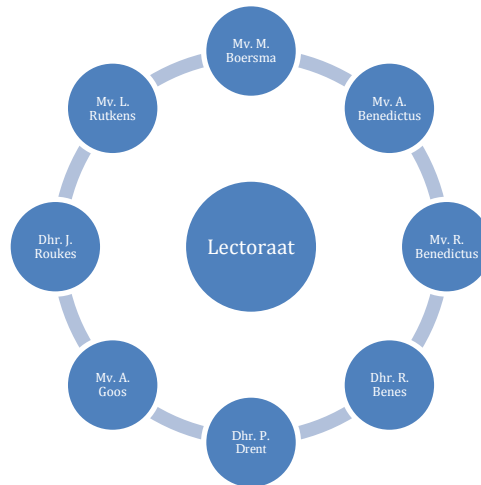
Hoe ziet u de toekomst van het lectoraat?

De toekomst van het lectoraat kan alleen gewaarborgd worden als er genoeg subsidies binnengehaald worden om het lectoraat te blijven financieren. Er zal dus veel gelobbyd moeten worden om deze subsidies binnen te halen. Verder wil mevrouw Boersma hét gezicht van het lectoraat worden in Noord-Nederland en als beweging meer naamsbekendheid vergaren.

2. Bedrijfsorganisatie

Kunt u aangeven hoe de structuur van het lectoraat eruit ziet? Hoe verlopen bijvoorbeeld de communicatielijnen en welke overlegorganen zijn er?

Het lectoraat kan getypeerd worden als een team. Een organogram van het lectoraat ziet er als volgt uit:



Zoals te zien is, is er niemand die boven de rest staat. Mevrouw Boersma is wel het gezicht en het uithangbord van het lectoraat.

Het lectoraat komt zes keer per jaar bij elkaar om overleg te voeren, de voorgang te bespreken en te brainstormen over nieuwe projecten. Daarnaast is er erg veel informeel contact tussen de medewerkers.

3. Mensen, middelen en processen

Wat zijn de belangrijkste bedrijfsprocessen binnen het lectoraat?

Het belangrijkste bedrijfsproces is kennis. Kennis over maatschappelijk verantwoord ondernemen en duurzaam financieel management. Dit is het core competence van het lectoraat.

Welke van deze bedrijfsprocessen zijn kritisch?

Aangezien kennis het belangrijkste bedrijfsproces is, is kennis tevens kritisch. Als het lectoraat geen kennis zou vergaren over duurzaam financieel management, dan is het ook niet mogelijk om bedrijven over maatschappelijk verantwoord ondernemen te informeren en instrueren.

Hoe definieert u uw eigen leiderschapstijl?

Zoals al in het organogram te zien is, beschouwt mevrouw Boersma zichzelf niet als dé leider van het lectoraat. Alle medewerkers doen het samen. Daarom kan de leiderschapstijl die mevrouw Boersma hanteert, getypeerd worden als horizontaal. Tevens wil mevrouw Boersma de andere medewerkers graag inspireren.

Bijlage 2: Interviewverslag R. Benes

Naam respondent: Richard Benes
Naam interviewer: Mattijs Gruppen
Datum: 4 december 2013
Plaats: Groningen

Inleiding:

Interviewer: Mattijs Gruppen, afstudeerder bij het lectoraat Duurzaam Financieel Management, opdracht bedrijfsverkenning.
Doel: Inzicht krijgen in de werkzaamheden en activiteiten van het lectoraat.
Onderwerp: Bedrijfsverkenning.
Motivatie: Afstudeeropdracht bij het lectoraat.
Verwerking gegevens: Verslag wordt toegevoegd als bijlage in het adviesrapport.
Duur: 30 tot 60 minuten.
Vooruitblik: Strategie, bedrijfsorganisatie en mensen, middelen en processen.

Interview:

1. Strategie

Geschiedenis

Kunt u een beschrijving geven van de geschiedenis van het lectoraat? Ontstaan, oprichting, uw eigen rol.

Dhr. Benes is direct bij het ontstaan van het lectoraat aangesloten bij de kenniskring. De lector, mevrouw Boersma, stuurde alle docenten een email, met daarin de vraag welke docenten geïnteresseerd waren om zich aan te sluiten bij het lectoraat. Hierop heeft dhr. Benes gereageerd en is zodoende bij het lectoraat gekomen.

Op dit moment houdt dhr. Benes zich voornamelijk bezig met het project 'Koplopers'. De werkzaamheden van dhr. Benes bestaat uit het in kaart brengen van knelpunten op het gebied van duurzaamheid bij bedrijven die hier behoefte aan hebben. Nadat deze knelpunten in kaart zijn gebracht, helpt dhr. Benes deze bedrijven met het verbeteren en doorvoeren van plannen met betrekking tot duurzaamheid.

Strategie

Wat is de missie van het lectoraat?

De belangrijkste missie van het lectoraat is volgens dhr. Benes het bij elkaar brengen van de Hanzehogeschool en het bedrijfsleven. Door deze verbinding tot stand te brengen kunnen beide partijen kennis met elkaar delen en elkaar ondersteunen.

Wat is de visie van het lectoraat?

De duidelijke visie van het lectoraat is dat bedrijven maatschappelijk verantwoord ondernemen voorop moeten stellen in de activiteiten die zij uitvoeren. Het eigen belang mag in het ondernemen niet de prioriteit krijgen boven het maatschappelijk belang. We moeten *het goede, het schone en het juiste nastreven*.

Welke economische doelstellingen heeft het lectoraat?

De economische doelstellingen bestaan voornamelijk uit het binnenhalen van subsidies. De medewerkers van het lectoraat worden op dit moment nog gefinancierd door de Dean van de Hanzehogeschool. Het doel is om in de toekomst subsidies voor bepaalde projecten binnen te halen en op deze manier de onderzoeken te financieren.

Welke niet-economische doelstellingen heeft het lectoraat?

De belangrijkste niet-economische doelstelling bestaat uit het vergroten van de naamsbekendheid van het lectoraat en de levendigheid vergroten onder docenten en studenten aan de Hanzehogeschool.

Welke product-marktcombinaties biedt het lectoraat aan?

De markt waarop het lectoraat opereert bestaat uit het bedrijfsleven en de studenten van de Hanzehogeschool. Het product dat het lectoraat aanbiedt is voor een groot deel kennis. Daarnaast het ondersteunen van organisaties op het gebied van duurzaamheid. Wat betreft de studenten gaat het vooral om het integreren van het denkbeeld van het lectoraat bij de studenten.

Omgevingsanalyse

Wat zijn de interne belanghebbenden/partijen voor het lectoraat?

De interne belanghebbenden zijn docenten & studenten, Instituut Financieel Economisch Management en gerelateerde schools.

Wat zijn de externe belanghebbenden/partijen voor het lectoraat?

De externe belanghebbende zijn het bedrijfsleven, de accountancysector in het speciaal, en de overheid.

In hoeverre zijn de volgende omgevingsfactoren van belang voor het lectoraat?

- Demografisch: Niet van toepassing.
- Economisch: De crisis is op zodanige manier van invloed geweest dat bedrijven steeds meer moeten bezuinigen, waardoor het eigen belang vaak steeds meer op de voorgrond komt dan het maatschappelijk belang. Het lectoraat vindt dit uiteraard geen goede ontwikkeling en probeert dit dan ook terug te dringen.
- Sociaal-maatschappelijk: Er komt vanuit de maatschappij steeds meer druk op bedrijven om ethisch verantwoord te ondernemen.
- Technologisch: Niet van toepassing.
- Ecologisch: Niet van toepassing.
- Marktgericht: Niet van toepassing.

- Politiek: Ook vanuit de politiek wordt meer druk uitgevoerd op bedrijven om maatschappelijk verantwoord te ondernemen. Toezicht op bedrijven wordt scherper en als bedrijven een misstap begaan worden zij ook strenger bestraft.

Risicomanagement

Wat zijn de risico's die het lectoraat loopt. Op welke manier wordt hier aandacht aan besteed?

Voor het lectoraat is het van belang dat er een draagvlak is én blijft. Zonder draagvlak zal het lectoraat niet meer kunnen bestaan. Om draagvlak te creëren probeert het lectoraat het nut van de kenniskring te laten inzien bij bedrijven, studenten, subsidieverstrekkers en natuurlijk de Hanzehogeschool.

Sterkte-zwakke analyse

Welke elementen kunnen worden aangemerkt als de sterke punten van het lectoraat?

Het sterke punt is dat het lectoraat de verbindingsschakel is tussen scholen en het bedrijfsleven.

Welke elementen kunnen worden gezien als de zwakke punten van het lectoraat?

De levendigheid kan genoemd worden als ontwikkelpunt. Onder de overige docenten en ook de studenten leeft het lectoraat nog niet echt. Voor het lectoraat is het wel van belang dat docenten en studenten op de hoogte zijn van de activiteiten van het lectoraat en hierbij betrokken worden.

Toekomst

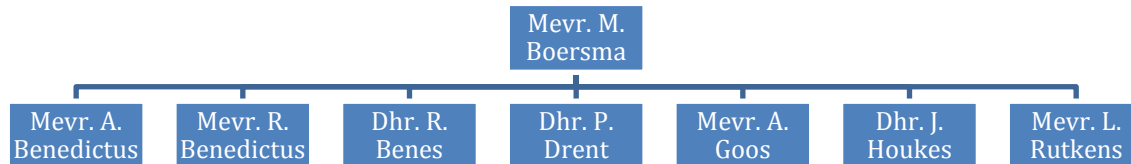
Hoe ziet u de toekomst van het lectoraat?

Dhr. Benes geeft aan dat het lectoraat in de toekomst flink zal groeien. Zowel in haar activiteiten als in de naamsbekendheid.

2. Bedrijfsorganisatie

Kunt u aangeven hoe de structuur van het lectoraat eruit ziet?

Volgens dhr. Benes is mevrouw Boersma hét gezicht van het lectoraat. Zij is degene die de overlegmomenten organiseert en iedereen aanstuurt. Een organogram zou er dan als volgt uitzien:



Hoe verlopen bijvoorbeeld de communicatielijnen en welke overlegorganen zijn er?

Er wordt ongeveer zes keer per jaar een vergadering georganiseerd. Tijdens deze vergaderingen wordt de voortgang van de verschillende projecten besproken. Tevens worden er plannen gemaakt voor uit te voeren projecten en activiteiten. Naast deze vergaderingen is er vaak informeel contact. Dit gebeurt voornamelijk door gewoon bij elkaar langs te gaan op de kamers.

3. Mensen, middelen en processen

Wat zijn de belangrijkste bedrijfsprocessen binnen het lectoraat?

Het belangrijkste bedrijfsproces is kennis. Door middel van het vergaren van kennis en deze kennis te verspreiden wil het lectoraat bijdragen aan het maatschappelijk verantwoord ondernemen binnen het bedrijfsleven.

Welke van deze bedrijfsprocessen zijn kritisch?

Kennis is het belangrijkste bedrijfsproces en daardoor ook de kritisch. Zonder kennis over maatschappelijk verantwoord ondernemen zou het lectoraat niet kunnen bestaan.

Hoe definieert u de leiderschapsstijl van mevrouw Boersma?

Dhr. Benes definieert de leiderschapsstijl van mevrouw Boersma als horizontaal. Mevrouw Boersma laat de docenten veel participeren in de beslissingen over de richting die het lectoraat op wil.

Bijlage 3: Interviewverslag J. Scheffe

Naam respondent:	Johan Scheffe
Naam interviewer:	Mattijs Gruppen
Datum:	17 januari 2014
Plaats:	Amsterdam
Interviewer:	Mattijs Gruppen, afstudeerder bij het lectoraat Duurzaam Financieel Management, opdracht bedrijfsverkenning
Doel:	Inzicht krijgen over de visie van dhr. Scheffe over toon aan de top en op welke wijze de toon aan de top gemeten kan worden
Onderwerp:	Toon aan de top
Motivatie:	Dhr. Scheffe is expert op het gebied van toon aan de top en heeft meerdere onderzoeken uitgevoerd
Verwerking gegevens:	Input wordt gebruikt bij het opstellen van het meetinstrument
Duur:	60 minuten
Vooruitblik	- Introductie - Werkzaamheden dhr. Scheffe - Visie toon aan de top - Input enquête

Interview:

Introductie

Ter inleiding op het gesprek ben ik begonnen met de voortgang van mijn studie en wat ik wil gaan doen wanneer ik de studie heb afgerond. Vervolgens ben ik ingegaan op mijn afstudeeropdracht. Wat mijn motivatie was om het

onderwerp toon aan de top te gaan onderzoeken. Wat de voortgang en de stand van zaken is van mijn onderzoek. Tevens heb ik uitgelicht wat het lectoraat precies is en wat haar werkzaamheden en activiteiten zijn.

Werkzaamheden dhr. Scheffe

Kunt u aangeven hoe uw carrière is verlopen en de motivatie van de keuzes aangeven?

Na de middelbare school is dhr. Scheffe gelijk gaan werken. Daarnaast studeerde hij voor registeraccountant. Na 12 jaar te hebben gestudeerd heeft hij zijn titel behaald. Voor de opleiding stond eigenlijk 8 jaar, maar dhr. Scheffe gaf aan dat zijn studie niet altijd de prioriteit genoot. Vaak kreeg werk voorrang of zijn gezin.

Dhr. Scheffe begon zijn carrière als controleleider bij Dijker en Doornbos Accountants. Vervolgens heeft hij zeven jaar als accountants gewerkt bij een regionaal kantoor van KPMG. Bij KPMG kreeg dhr. Scheffe de kans om deel te nemen aan een carrièreplan waardoor hij uiteindelijk partner zou worden van een KPMG kantoor. Hij had deze ambitie niet en vertrok bij KPMG.

De volgende stap in zijn carrière was de functie van internal auditor bij Hoogovens Corus en vervolgens ABM AMRO. Voor deze functie heeft dhr. Scheffe nog de opleiding tot register operational auditor (RO) gevolgd. De keuze om internal auditor te worden was voornamelijk gebaseerd op het feit dat er dan meer aspecten van de bedrijfsvoering tot zijn takenpakket behoorden.

Hiermee bedoelt dhr. Scheffe aspecten als risicomanagement, corporate governance, en belastingwetgeving. Vooral het aspect corporate governance trok zijn belangstelling. Tijdens de opleiding was corporate governance dan ook het onderwerp van zijn scriptie.

Na een aantal jaren als internal auditor te werken, was de volgende stap om als vaktechnisch medewerker aan de slag te gaan bij de Nederlandse Beroepsorganisatie voor Accountants (NBA), wat voorheen de NIVRA was. Dit is tevens de huidige functie van dhr. Scheffe. Bij de NBA richt hij zich voornamelijk op het vakgebied corporate governance en risicomanagement. Hij voert en coördineert onderzoeken. Ook zit hij in de ondernemingsraad van de NBA.

Naast zijn functie bij de NBA geeft hij les op de Nyenrode Business Universiteit. Hier geeft hij het vak corporate governance.

Bij de NBA voert u veel onderzoeken uit. Een van deze onderzoeken heeft geleid tot het rapport: Het boegbeeld als voorbeeld: Accountants over Toon aan de Top. Dit rapport heeft er onder meer toe geleid dat mijn afstudeeronderzoek over toon aan de top gaat. Wat is de aanleiding en het ontstaan geweest voor het uitvoeren van dit onderzoek en het publiceren van het rapport?

De aanleiding vindt haar oorsprong in de publieke management letters die de NBA met regelmaat publiceert. Deze managementletters komen voort uit de behoefte van het maatschappelijk verkeer, dat graag inzicht wil in de huishoudingen die bedrijven voeren. Omdat accountants gebonden zijn aan een geheimhoudingsplicht ten opzichte van haar klanten, heeft het NBA besloten publieke managementletters te publiceren, welke gaan over een gehele sector. In deze publieke managementletters worden de ontwikkelingen van een bepaalde sector toegelicht. Dhr. van de Kraats Lid van de signaleringsraad –deze gaat over de keuze van de sectoren- gaf aan dat er ook een publieke managementletter geschreven kan worden over een bepaald thema. Dit thema werd toon aan de top.

Het onderzoek begon met het lezen van literatuur. De samengestelde werkgroep kwam erachter dat er in Nederland nog niet veel literatuur bestond op het gebied van toon aan de top. Dit was de reden om geen publieke managementletter te maken, maar een discussierapport. Na de publicatie van het discussierapport is er een debatbijeenkomst georganiseerd. Tevens is er een enquête gehouden onder de leden van de NBA.

Visie dhr. Scheffe over toon aan de top

Wat is uw visie over toon aan de top

Dhr. Scheffe gaan aan dat zijn visie grotendeels is verwerkt en het rapport *Het boegbeeld als voorbeeld*. In dit rapport is de volgende definitie van toon aan de top geformuleerd: *'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.'* (Scheffe, Mul, Admiraal ea, 2012)

Dhr. Scheffe benadrukt tijdens het gesprek dat voornamelijk de zichtbaarheid zeer belangrijk is. Het management kan wel gedragscodes opstellen, indien zij niet zichtbaar laten zien dat de kernwaarden van de organisatie altijd leidend zijn, hebben deze gedragscodes geen enkele zin. Hierbij geeft dhr. Scheffe aan dat de leiding ook écht achter de kernwaarden van de organisatie staan: 'Je kan als leiding niet faken en zeggen dat de kernwaarden voorrang krijgen, maar vervolgens als leiding toch bijvoorbeeld omzetdoelstellingen voorrang geven. Daar prikken de medewerkers zo doorheen en dan is de geloofwaardigheid van de leiding gelijk verdwenen'.

Welke factoren hebben volgens u veel invloed op toon aan de top? Kunt een de relatie met soft en hard controls aangeven?

Volgens dhr. Scheffe kan *de soft control-ster* van Muel Kaptein gebruikt worden om alle relevante factoren van toon aan de top in kaart te brengen. Door middel van deze soft control-ster geeft Kaptein aan dat soft controls bestaan uit de volgende acht elementen:

- Helderheid
- Bespreekbaarheid
- Voorbeeldgedrag

- Betrokkenheid
- Uitvoerbaarheid
- Transparantie
- Aanspreekbaarheid
- Handhaving

Dhr. Scheffe geeft aan dat al deze factoren op hun eigen manier van belang zijn voor toon aan de top.

Wat betreft de hard controls, deze zijn van belang voor toon aan de top. Als voorbeeld geeft dhr. Scheffe dat het bonussensysteem een indruk kan geven over de integriteit van de leiding. Als zij buitenproportionele bonussen toegediend krijgen bij het behalen van een bepaalde winst, dan tast dit hun geloofwaardigheid en integriteit aan. Het is eveneens een signaal naar de medewerkers.

Tot slot heb ik dhr. Scheffe de opzet van mijn enquête om toon aan de top te meten voorgelegd. De opzet is dat de vragen van de enquête worden ingedeeld in categorieën. Deze categorieën zijn afgeleid van de acht soft controls, opgesteld door Kaptein. Tevens heb ik dhr. Scheffe gevraagd hoe ik de hard controls moet verwerken in de enquête.

Dhr. Scheffe vond de opzet om de enquête in 8 categorieën in te delen een verstandige keuze. Op deze manier kan een accountantsorganisatie goed zien welke aspecten van toon aan de top veel aanwezig is in hun organisatie en welke aspecten minder. Dhr. Scheffe gaf aan dat de hard controls ook verwerkt kunnen worden in deze categorieën. Op deze manier worden de categorieën overzichtelijk gehouden.

Bijlage 4: Interviewverslag M. Kaptein

Naam respondent:	M. Kaptein
Naam interviewer:	Mattijs Gruppen
Datum:	20 januari 2014
Interviewer:	Mattijs Gruppen, afstudeerder bij het lectoraat Duurzaam Financieel Management, opdracht bedrijfsverkenning
Doel:	Inzicht krijgen over de visie van dhr. Kaptein over toon aan de top en op welke wijze de toon aan de top gemeten kan worden
Onderwerp:	Toon aan de top
Motivatie:	Dhr. Kaptein is expert op het gebied van toon aan de top en heeft meerdere onderzoeken uitgevoerd
Verwerking gegevens:	Input wordt gebruikt bij het opstellen van het meetinstrument
Vooruitblik	- Introductie - Werkzaamheden dhr. Kaptein - Visie toon aan de top - Input enquête

Interview

Maandag 20 januari 2014 werd ik gebeld door dhr Kaptein. Ik had al contact met hem gezocht over de mogelijkheid om hem te interviewen. Helaas had dhr Kaptein geen tijd om persoonlijk een afspraak te maken. Vandaar ook dat het interview via de telefoon heeft plaatsgevonden.

Na een korte uitleg over mijn afstudeeronderzoek heb ik allereerst gevraagd of dhr. Kaptein een beschrijving van zijn carrière kon geven.

Als antwoord hierop gaf dhr. Kaptein aan dat hij van jongs af aan al geïnteresseerd was in de accountancy. Dit begon op de middelbare school en deze interesse ontwikkelde hij verder gedurende zijn studie. Tijdens zijn studie werd hij tevens aangetrokken door de begrippen corporate governance en bedrijfsethiek. In 1996 heeft hij, in samenwerking met een aantal anderen, KPMG Integrity opgericht. Als partner van KPMG Integrity helpt Kaptein verschillende bedrijven bij het opstellen van controleprogramma's op het gebied van integriteit. Naast het werk bij KPMG is Kaptein werkzaam als professor bij de Erasmus Universiteit van Rotterdam, waar hij onder meer onderzoek doet naar ethiekmanagement.

Na deze introductie heb ik Kaptein gevraagd naar zijn visie over toon aan de top.

Kaptein vindt dat toon aan de top erg onderbelicht wordt door accountants. Hij is dus ook erg blij de gepubliceerde rapporten van de NBA en de AFM. Door deze rapporten wordt er meer aandacht besteed aan toon aan de top. Kaptein acht de focus op toon aan de top erg van belang, aangezien hij van mening is dat de toon aan de top bepalend is voor het succes van een organisatie. Accountants dienen bij een controle de interne beheersing te beoordelen en daar hoort volgens Kaptein de toon aan de top ook bij. De constatering van de AFM dat accountants de capaciteiten missen om toon aan de top te beoordelen of te bespreken, kwam voor Kaptein als een bevestiging. Hij pleit er al langer de toon aan de top hoger op de accountantsagenda te krijgen, aangezien hij vanuit het werkveld al geregeld signalen opving van de behoefte van accountants om getraind te worden om toon aan de top te bespreken.

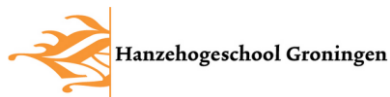
Nu duidelijk is geworden wat Kaptein vind van de ontwikkeling vroeg ik aan hem wat hij nu precies verstaat onder toon aan de top.

Kaptein begon gelijk over soft control-ster die hij onlangs heeft opgesteld. In deze ster geeft Kaptein acht factoren: Helderheid, bespreekbaarheid, voorbeeldgedrag, betrokkenheid, uitvoerbaarheid, transparantie, aanspreekbaarheid en handhaving. De mate van aanwezigheid (of afwezigheid) van deze factoren bepalen volgens hem de toon aan de top van een organisatie. Indien de leiding bijvoorbeeld veel persoonlijke aandacht geeft aan haar medewerkers dan vertonen zij een grote mate van betrokkenheid. Het is volgens hem van belang dat de leiding van een organisatie de goede balans vind tussen de acht factoren. Teveel transparantie zorgt er bijvoorbeeld voor dat medewerkers het gevoel krijgen dat zij erg gecontroleerd worden en dat de leiding geen vertrouwen in hun heeft. Te weinig transparantie zorgt er echter voor dat medewerkers teveel vrijheid krijgen in hun handelen en hierdoor de verleiding om misstapen te begaan wordt vergroot. Een juiste balans van de factoren is volgens Kaptein dus de sleutel om tot een goede toon aan de top te komen. Hierbij vermeldde hij wel dat er geen universele toon aan de top is. Voor de ene organisatie werkt een grote mate van betrokkenheid beter dan bij een andere organisatie.

Tot slot heb ik Kaptein gevraagd om tips voor het opstellen van een meetinstrument om toon aan de top te meten.

Kaptein gaf aan dat het lastig is om een goed meetinstrument op te stellen. De beste optie om de toon aan de top te meten vond hij een vragenlijst, aangezien het een kwalitatief onderzoek betreft. Echter, is het voor dit onderzoek wel van belang dat de medewerkers van een accountantsorganisatie in staat worden gesteld om hun mening over bepaalde zaken te kunnen geven. Derhalve raadde dhr. Kaptein aan om de antwoordcategorieën aan te maken. Deze vragenlijst dient dan voorgelegd te worden aan de medewerkers van de organisatie. Als tip gaf hij om een aantal duidelijk meetbare factoren die toon aan de top bepalen te formuleren. Aan de hand van die factoren kunnen dan de vragen opgesteld worden.

Bijlage 5: Enquête toon aan de top



Lectoraat Duurzaam Financieel Management

Vanuit het lectoraat Duurzaam Financieel Management wordt er onderzoek gedaan naar de *toon aan de top* bij accountantskantoren. Uit onderzoek van de Autoriteit Financiële Markten is namelijk gebleken dat de toon aan de top bij accountantskantoren een negatieve invloed kan uitoefenen op de kwaliteit van de accountantscontrole. Door middel van deze enquête wordt de toon aan de top van uw organisatie in kaart gebracht.

De toon aan de top wordt bepaald door de aanwezigheid (of afwezigheid) van een aantal factoren. Deze factoren worden gemeten door de vragen en stellingen in deze enquête. Wij willen u vragen om de enquête in zijn geheel in te vullen en zo goed mogelijk over de antwoorden na te denken. Antwoord op de vragen kunt u geven door het omcirkelen van het gewenste antwoord. Indien u uw antwoord wilt veranderen dan kan dat door een kruis te zetten door het foute antwoord en het goede antwoord te omcirkelen.

De gegevens van de enquête worden vertrouwelijk behandeld. Uw anonimiteit wordt gewaarborgd. Alvast onze hartelijke dank voor uw medewerking.

Datum:

Respondentennummer:

Enquete Toon aan de Top

Algemeen

1. *Mijn functie binnen deze organisatie is:*
2. *Het aantal werknemers dat de organisatie heeft:*
> 10 10 - 50 50 - 100 100 <
3. *De kernwaarden van de organisatie zijn volgens mij:*

Gestructureerde methodes voor feedback en zelfreflectie

4. *Biedt de organisatie de mogelijkheid tot zelfreflectie door middel van het houden van beoordelingsgesprekken?*
Ja Nee

5. *Hebt u de mogelijkheid tot feedback door middel van een functioneringsgesprek?*
Ja Nee
6. *Wordt er op regelmatige basis groepsgesprekken georganiseerd waar u uw mening over de gang van zaken kunt geven?*
Ja Nee
7. *Kunt u gebruik maken van een klokkenluidersregeling?*
Ja Nee
8. *Biedt de organisatie de mogelijkheid om intern en/of extern opleidingen te volgen?*
Ja Nee

Doelstellingen en werkzaamheden

In welke mate u het eens met de volgende stellingen?

9. *Ik heb inspraak bij het vaststellen van doelen, taken en verantwoordelijkheden.*

	Geheel oneens	Oneens	Neutraal	Eens	Volledig eens
10.	<i>De beschikbare middelen zijn aanwezig om gestelde doelen te realiseren.</i>				
	Geheel oneens	Oneens	Neutraal	Eens	Volledig eens
11.	<i>Er is genoeg tijd beschikbaar om gestelde doelen te realiseren.</i>				
	Geheel oneens	Oneens	Neutraal	Eens	Volledig eens
12.	<i>Gestelde doelen zijn uitdagend.</i>				
	Geheel oneens	Oneens	Neutraal	Eens	Volledig eens
13.	<i>De nadruk in de organisatie ligt bij het behalen van individuele doelen.</i>				
	Geheel oneens	Oneens	Neutraal	Eens	Volledig eens
14.	<i>De prioriteit in de organisatie ligt bij het behalen van gemeenschappelijke doelen.</i>				
	Geheel oneens	Oneens	Neutraal	Eens	Volledig eens

Communicatie

In hoeverre gelden de volgende stellingen binnen uw organisatie?

- | | | | | | |
|-----|---|--------|----------|------|---------------|
| 15. | <i>Er zijn duidelijke functiebeschrijvingen aanwezig binnen de organisatie.</i> | | | | |
| | Geheel oneens | Oneens | Neutraal | Eens | Volledig eens |
| 16. | <i>Er zijn duidelijke procedurebeschrijvingen aanwezig binnen de organisatie.</i> | | | | |
| | Geheel oneens | Oneens | Neutraal | Eens | Volledig eens |
| 17. | <i>De leiding betreft de medewerkers bij de dagelijkse gang van zaken van de organisatie.</i> | | | | |
| | Geheel oneens | Oneens | Neutraal | Eens | Volledig eens |
| 18. | <i>De leiding geeft mij voldoende ondersteuning bij het uitvoeren van dagelijkse werkzaamheden.</i> | | | | |
| | Geheel oneens | Oneens | Neutraal | Eens | Volledig eens |
| 19. | <i>Er wordt duidelijk gecommuniceerd wat de sancties zijn indien regels worden overtreden.</i> | | | | |
| | Geheel oneens | Oneens | Neutraal | Eens | Volledig eens |
| 20. | <i>Ik spreek mijn collega's aan op hun gedrag indien ik dit nodig acht.</i> | | | | |

Geheel oneens	Oneens	Neutraal	Eens	Volledig eens
---------------	--------	----------	------	---------------

Kernwaarden

Kunt u aangeven in hoeverre u het eens bent met de volgende stellingen?

21. *De kernwaarden van de organisatie zijn duidelijk geformuleerd.*

Geheel oneens	Oneens	Neutraal	Eens	Volledig eens
---------------	--------	----------	------	---------------

22. *De leiding draagt uit wat de kernwaarden van de organisatie zijn.*

Geheel oneens	Oneens	Neutraal	Eens	Volledig eens
---------------	--------	----------	------	---------------

23. *De leiding stimuleert de medewerkers om de kernwaarden voortdurend in gedachten te houden bij het maken van beslissingen.*

Geheel oneens	Oneens	Neutraal	Eens	Volledig eens
---------------	--------	----------	------	---------------

24. *Persoonlijke ontwikkeling wordt gestimuleerd door de leiding*

Geheel oneens	Oneens	Neutraal	Eens	Volledig eens
---------------	--------	----------	------	---------------

25. *De gedragscode van de organisatie wordt naar mij toe duidelijk gecommuniceerd.*
- | | | | | |
|---------------|--------|----------|------|---------------|
| Geheel oneens | Oneens | Neutraal | Eens | Volledig eens |
|---------------|--------|----------|------|---------------|
26. *De visie wordt expliciet gecommuniceerd door de leiding.*
- | | | | | |
|---------------|--------|----------|------|---------------|
| Geheel oneens | Oneens | Neutraal | Eens | Volledig eens |
|---------------|--------|----------|------|---------------|
- Omgang met kritiek**
- In hoeverre bent u het eens met de volgende stellingen?**
27. *Ik sta open voor commentaar vanuit collega's en/of mijn leidinggevende.*
- | | | | | |
|---------------|--------|----------|------|---------------|
| Geheel oneens | Oneens | Neutraal | Eens | Volledig eens |
|---------------|--------|----------|------|---------------|
28. *De leiding staat open voor nieuwe ideeën.*
- | | | | | |
|---------------|--------|----------|------|---------------|
| Geheel oneens | Oneens | Neutraal | Eens | Volledig eens |
|---------------|--------|----------|------|---------------|
29. *De leiding staat open voor kritiek.*
- | | | | | |
|---------------|--------|----------|------|---------------|
| Geheel oneens | Oneens | Neutraal | Eens | Volledig eens |
|---------------|--------|----------|------|---------------|
30. *U kunt alles delen met de leiding.*

- | | Geheel oneens | Oneens | Neutraal | Eens | Volledig eens |
|--|--|--------|----------|------|---------------|
| 31. | <i>Er wordt zichtbare opvolging gegeven aan geuite kritiek</i> | | | | |
| | Geheel oneens | Oneens | Neutraal | Eens | Volledig eens |
| 32. | <i>Er wordt zichtbare opvolging gegeven aan meldingen van onregelmatigheden</i> | | | | |
| | Geheel oneens | Oneens | Neutraal | Eens | Volledig eens |
| De leiding | | | | | |
| In hoeverre bent u het eens met de volgende stellingen? | | | | | |
| 33. | <i>De leiderschapsstijl van mijn leidinggevende is te typeren als autoritair.</i> | | | | |
| | Geheel oneens | Oneens | Neutraal | Eens | Volledig eens |
| 34. | <i>Ik zie mijn leidinggevende als een begeleider/coach.</i> | | | | |
| | Geheel oneens | Oneens | Neutraal | Eens | Volledig eens |
| 35. | <i>De leiding vindt het niet erg als ik afwijk van bepaalde afspraken indien dit naar mijn oordeel</i> | | | | |

geoorloofd is.

Geheel oneens	Oneens	Neutraal	Eens	Volledig eens
---------------	--------	----------	------	---------------

36. *De leiding geeft mij de vrijheid en ruimte om eigen initiatieven te nemen*

Geheel oneens	Oneens	Neutraal	Eens	Volledig eens
---------------	--------	----------	------	---------------

37. *De leiding geeft mij het gevoel altijd mij hun terecht te kunnen voor vragen en/of problemen.*

Geheel oneens	Oneens	Neutraal	Eens	Volledig eens
---------------	--------	----------	------	---------------

38. *De beloningen van de leiding zijn evenredig naar haar verantwoordelijkheden en werkzaamheden.*

Geheel oneens	Oneens	Neutraal	Eens	Volledig eens
---------------	--------	----------	------	---------------

Onze hartelijke dank voor uw medewerking

Bijlage 7: Datamatrix

	Funct	Werk	Kern	Trans1	Aansp1	Trans2	Trans3	Doel1	Betr1	Uitv1	Uitv2	Uitv3	Doel2	Doel3	Afspr1	Afspr2	Betr2	Betr3	Handh1
Respondent																			
1																			
2																			
3																			
4																			
5																			
6																			
7																			
8																			
9																			
10																			
...																			
	Aansp2	Held1	Voorb1	Voorb2	Doel4	Held2	Held3	Aansp3	Bespr1	Bespr2	Bespr3	Handh2	Handh3	Macht1	Macht2	Afspr3	Afspr4	Macht3	Voorb3
Respondent																			
1																			
2																			
3																			
4																			
5																			
6																			
7																			
8																			
9																			
10																			
...																			

Bijlage 8: Tabel enquêtevragen

Factoren	Indicatoren	Vragen
<i>Cultuur</i>		
	<i>Mate van afspraken, procedures en protocollen</i>	Zijn er duidelijke functiebeschrijvingen aanwezig binnen de organisatie? Zijn er duidelijke procedurebeschrijvingen aanwezig binnen de organisatie? Is het in de organisatie geoorloofd af te wijken van bepaalde afspraken indien dit naar uw oordeel tot een beter resultaat leidt? Ervaart u dat u de vrijheid heeft om eigen initiatieven te nemen?
	<i>Gemeenschappelijk of individueel doel</i>	Ligt de nadruk in de organisatie bij het behalen van individuele doelen? Ligt de prioriteit binnen de organisatie bij het behalen van gemeenschappelijke doelen? Stimuleert de organisatie persoonlijke ontwikkeling? Hebt u de mogelijkheid om opleidingen te volgen?
	<i>Machtsafstand tussen leiding en medewerkers</i>	Kunt u uw leiding typeren als autoritair? Ziet u de leiding als begeleider/coach? Heeft u het gevoel altijd bij uw leiding terecht te kunnen bij vragen en/of problemen?
<i>Communicatie</i>		
	<i>Helderheid</i>	Zijn de kernwaarden van de organisatie naar uw oordeel concreet geformuleerd? Wordt de gedragscode van de organisatie duidelijk gecommuniceerd? Maakt de leiding expliciet duidelijk wat de visie van de organisatie is?

Besprekbaarheid

Hebt u het gevoel alles met uw management te kunnen delen?
Staat de leiding open voor kritiek?
Staat de leiding open voor nieuwe ideeën?

Aanspreekbaarheid

Durft u uw collega's aan te spreken op hun gedrag indien u dit nodig acht?
Staat u zelf open voor commentaar vanuit collega's en/of mijn leidinggevende?
Hebt u de mogelijkheid tot feedback door middel van een functioneringsgesprek?

Transparantie

Biedt de organisatie de mogelijkheid tot zelfreflectie door middel van beoordelingsgesprekken?
Kunt u gebruik maken van een klokkenluidersregeling?
Worden er op regelmatige basis groepsbesprekingen georganiseerd?

Stijl van leidinggeven

Voorbeeldgedrag

Draagt de leiding uit wat de kernwaarden van de organisatie zijn?
Stimuleert de leiding dat haar werknemers voortdurend de kernwaarden in gedachten houden bij het maken van beslissingen?
Zijn de beloningen van de leiding evenredig naar haar verantwoordelijkheden?

Betrokkenheid

Hebt u inbreng bij het vaststellen van doelen, taken en verantwoordelijkheden?
Wordt u betrokken bij de dagelijkse gang van zaken in de organisatie?

Krijgt u voldoende ondersteuning bij het uitvoeren van dagelijkse werkzaamheden?

Uitvoerbaarheid

Dagen de gestelde doelen u voldoende uit?

Zijn er beschikbare middelen aanwezig om gestelde doelen te realiseren?

Is er voldoende tijd om gestelde doelen te realiseren?

Handhaving

Wordt er duidelijk gecommuniceerd wat de sancties zijn indien regels worden overtreden?

Wordt er zichtbaar opvolging gegeven aan meldingen van onregelmatigheden?

Wordt er zichtbaar opvolging gegeven aan geuite kritiek?

Contact

Kenniscentrum Ondernemerschap

Zernikeplein 7

9747 AS Groningen

050 595 2070

kenniscentrumondernemerschap@org.hanze.nl