

# Topton ondergeschikt aan bodemtoon

Het belang van een goede 'toon aan de top' binnen organisaties, ook in accountantskantoren, staat volop in de belangstelling. Maar heeft die toon wel het gewenste effect als de 'toon aan de bodem' niet goed is? Volgens onderzoek is dat bij accountantskantoren niet het geval.

TEKST: LUC QUADACKERS\* | BEELD: DREAMSTIME

**T**oon aan de top is een van de belangrijkste onderwerpen om het goed functioneren van een organisatie te verbeteren', aldus het voorwoord bij het NBA-discussierapport *Het boegbeeld als voorbeeld: Accountants over Toon aan de Top*. Het is een belangrijke pijler van een effectieve interne beheersingsomgeving. Een goede toon aan de top heeft een positieve invloed op de kwaliteit van de financiële verslaggeving en op de operationele prestaties van een organisatie. Het is dus van belang voor het werk van accountants en ook voor de accountantskantoren zelf. Maar wat is 'toon' eigenlijk?

## Toon Hermans

Onlangs brandde in Het Financieele Dagblad een discussie los over het beoordelen van de 'toon aan de top' door accountants. Dat zouden accountants niet kunnen en vooral niet moeten willen. 'Toon' werd uitgelegd als het geluid dat wordt geproduceerd door de topleiding, communicatie dus. Maar dekt dat wel de lading? Nee, het gaat, ook volgens het raamwerk voor interne beheersing COSO, meer om het neerzetten van de atmosfeer, om het overdrachtelijk zetten van de toon dus. Dat is natuurlijk veel meer dan alleen verbale communicatie.

Zoals wel vaker met termen die uit het Engels worden overgenomen, spelen spraakverwarring en onbegrip

**'DE TOON AAN DE BODEM KAN  
AFWIJKEN VAN DE TOON AAN DE  
TOP. EN WAT GEBEURT ER DAN?'**

helaas een rol bij de uitwerking. Het is opvallend dat we steeds aan de slag moeten gaan met de diepere betekenis van goedbedoelde terminologie. Dat hebben we ook gezien bij de term 'professional skepticism'. Er staat ergens een kekke consultantsterm in een belangrijk document en daar moeten we dan wat mee. Vooral met het bedenken van wat concreet wordt bedoeld of zou moeten worden bedoeld. Dat maakt het ingewikkeld. Zoals Toon 'aan de top' Hermans al zei: "In ieder beroep moet je proberen het je iets moeilijker te maken dan je het al hebt. Daar blijf je jong van." Blijkbaar spreekt dat accountants wel aan.



## 'DE FOCUS MOET ZEKER NIET LIGGEN BIJ DE TOON AAN DE TOP.'

### Amerikaans onderzoek

Hoe dan ook, de achterliggende gedachte van toon aan de top is dat die doorsijpelt naar de lager liggende organisatie. Goed voorbeeld doet goed volgen. Het voldoen aan die broodnodige conditie wordt helaas amper uitgewerkt in de literatuur. De toon aan de bodem kan natuurlijk afwijken van de toon aan de top. En wat gebeurt er dan?

De Amerikanen Jeffrey Pickerd, Scott Summers en David Wood onderzochten zeer recent de effecten van een conflicterende toon aan de top en toon aan de bodem. Zij deden een experiment met fris-in-het-beroep-gestarte accountants. Ruim honderd jonge accountants kregen een casus voorgelegd waarin het werkelijk gemaakte aantal uren van een controle de hoeveelheid gebudgetteerde uren oversteeg. De te veel gemaakte uren waren het gevolg van een misverstand bij de assistent en hadden dus kunnen worden vermeden. De vraag was in hoeverre de deelnemers de te veel gemaakte uren niet schreven en dus eigenlijk 'onder-rapporteerden'. Waarschijnlijk ten overvloede: het niet schrijven van gemaakte uren wordt ethisch vaak als onwenselijk gezien.

### 'Low' en 'high' toon

In het experiment werden zowel de toon aan de top als de toon aan de bodem gemanipuleerd. De toon aan de top werd neergezet als een opmerking van de engagement partner en de toon aan de bodem als een opmerking van de controleleider. Beide opmerkingen kenden een *high tone*- en een *low tone*-variant. In de *high tone*-variant werd benadrukt dat het zeer belangrijk is om

## Verwarring

In het NBA-rapport wordt in de definitie van toon aan de top gebruikgemaakt van het werk van Howard Sklar. Die is inmiddels (ook) 'klaar' met de verwarring en is zelfs gestopt met het gebruiken van de term. Hij blogde in oktober 2012: *"I'm not going to talk about 'tone at the top' anymore. Why? Because it's become more jargon than substance. Same with it's kissin' cousin, 'commitment from the top'. I've heard that latter phrase used when 'tone' just isn't enough. The problem is, neither is 'commitment'. Instead, let's create a new umbrella idea called 'demonstrated seriousness from the top'."* Zou het helpen?

uren accuraat te rapporteren. In de *low tone*-variant wordt gesteld dat het belangrijk is om binnen het budget te blijven en dat de cliënt niet hoeft te betalen voor gemaakte fouten. De deelnemers aan het experiment werden in vier groepen ingedeeld waarin de twee *tone*-varianten afwisselend waren gekoppeld aan de partner en de controleleider.

De theorie is dat pas gestarte accountants zich meer kunnen vereenzelvigen met de eigen groepsleden, waarmee ze veel samenwerken. Ze zullen dus meer de *tone* volgen van de controleleider dan die van de engagement partner.

De resultaten laten zien dat onderrapportage plaatsvindt als de engagement partner en/of de controleleider een *low tone* afgeven. De participanten worden echter meer beïnvloed door de *tone* van de controleleider dan door die van de engagement partner, zoals was verwacht.

### Hele organisatie

De resultaten vormen bewijs voor het grote belang dat moet worden gehecht aan de toon aan de bodem. Of zoals de onderzoekers het formuleren: *'... unless an organization has high tone both at the top and bottom of the organizational hierarchy, a company's entry-level employees could 'sink to the lowest common denominator' over time.'*

Additioneel werd nog gevraagd in hoeverre de deelnemers het onderrapporteren als een ethisch dilemma zagen. Als sprake was van een *low tone* op een of beide niveaus werd het onderrapporteren minder als een ethisch dilemma gezien. Het is dus niet zo dat de deelnemers zich puur confirmeren aan de leider met behoud van ethisch oordeel. Nee, ze passen blijkbaar hun ethische oordeel aan!

Om kort te gaan: de toon door de hele organisatie moet goed zijn. De toon aan de bodem heeft een hele grote impact. De focus moet dus zeker niet alleen liggen bij de toon aan de top. □

Zie [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com) voor het artikel *'Which Bad Apple Spoils the Batch? An Examination of how Entry-Level Employees Respond to Tone at the Top vis-à-vis Tone at the Bottom'*.

### Noot

\* Luc Quadackers is eigenaar van Margila en als onderzoeker verbonden aan het Amsterdam Research Center in Accounting (ARCA) van de Vrije Universiteit Amsterdam.

