

Realiseren van gedragsverandering in de accountancy

Wat leert de wetenschap ons over de maatregelen die de beroepsgroep treft?

Leonard Millenaar, Cornell Vernooij, Joris Westhof, Hans van Emmerik, Anne-Bregje Huijsmans en Wouter ten Have

SAMENVATTING Accountantsorganisaties treffen onder toezicht van de Autoriteit Financiële Markten (AFM) maatregelen om het maatschappelijk vertrouwen in de beroepsgroep te herstellen. Veel van deze maatregelen zijn gericht op cultuurverandering. De cultuur wordt daarbij soms als oorzaak gezien van problemen. Cultuur heeft echter geen oorzakelijke kracht. Meer concrete aangrijpingspunten voor gedragsverandering zijn het invoeren van een gedragscode en het tonen van voorbeeldgedrag, evenals het monitoren van prestaties en het beoordelen, belonen en sanctioneren van medewerkers. De auteurs hebben onderzocht wat de wetenschap ons leert over deze maatregelen.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK De best beschikbare wetenschappelijke inzichten ten aanzien van de cultuur, de gedragscode, het voorbeeldgedrag, de monitoring van prestaties en de beoordeling, beloning en sanctionering zijn samengevat in dit artikel. Deze inzichten kunnen de sector helpen om de getroffen of te treffen maatregelen op waarde te schatten. Ook bieden de gepresenteerde inzichten handreikingen voor de wijze waarop de maatregelen het beste kunnen worden uitgevoerd. Vanzelfsprekend dient hierbij altijd rekening te worden gehouden met de specifieke context van het desbetreffende kantoor.

1 Inleiding

De accountant is traditioneel de 'vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer' (Limperg, 1932/1933). Dit vertrouwen is geschaad in de afgelopen jaren. Het herstel van dit vertrouwen werd door de bezoekers op de Accountantsdag 2016 genoemd als de belangrijkste veranderopgave voor de sector (Van Almelo, 2016). In een interview stelt Majoor, die zich namens de Autoriteit Financiële markten (AFM) focust op de hervorming van de accountancy, dat zij 'wil bouwen aan de cultuurverandering van het beroep' (Oord & Heitling, 2015). Er

wordt verondersteld dat een cultuurverandering van accountants nodig is om de kwaliteit te verbeteren. Aangespoord door de toezichthouder Autoriteit Financiële Markten (AFM) en de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), treffen accountantsorganisaties verschillende maatregelen die deze cultuurverandering moeten stimuleren of afdwingen. In september 2014 publiceerde de door de NBA ingestelde werkgroep Toekomst Accountantsberoep het plan 'In het Publiek Belang: Maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole' (NBA, 2014). Het plan bevat 53 maatregelen gericht op verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de controlerend accountant. Alle OOB-accountantskantoren¹ hebben zich gecommitteerd aan de implementatie van deze maatregelen. Vervolgens is in juni 2015, als één van die 53 maatregelen, de Monitoring Commissie Accountancy (MCA) ingesteld om de invoering, werking en gevolgen van de implementatie te monitoren. Hun meest recente wapenfeit is de publicatie van het rapport 'Veranderen in het Publiek Belang' (Monitoring Commissie Accountancy, 2016), waarin zij constateren 'dat door de sector een stevige aanzet is gemaakt', maar ook 'dat het veranderproces blijvend aandacht vergt'.

Naast deze monitoring door de MCA die 'van binnen' komt, speelt de AFM een prominente rol door toezicht te houden 'van buitenaf'. Zij onderzoekt of de OOB-accountantsorganisaties voldoende voortgang boeken in het realiseren van de veranderingen die van hen worden verlangd. De 'opzet van de ingezette verandering met bijbehorende toekomstgerichte verbetermaatregelen' is onderzocht in 2015 en de 'werking' daarvan is/wordt beoordeeld in 2016 en 2017. Het toezicht van de AFM richt zich primair op de thema's verandering, cultuur, governance en beheersing.

De AFM, NBA en accountantsorganisaties werken alle vanuit hun eigen perspectief, maar met hetzelfde doel: herstel van vertrouwen in de beroepsgroep. Om dit

doel te bereiken zetten zij in op gedragsverandering van accountants. Om deze verandering te realiseren, treffen accountantskantoren, onder toezicht van de AFM, verscheidene maatregelen die hen en de maatschappij tijd en geld kosten. In hoeverre leiden deze maatregelen daadwerkelijk tot de gewenste gedragsverandering?

In dit artikel wordt beschreven in hoeverre wetenschappelijk onderzoek de werking van de maatregelen ondersteunt die in de accountancysector worden getroffen. Wat is in de wetenschappelijke literatuur bekend over de mate van effectiviteit van de ingrepen, die door sommigen als evident worden beschouwd? En welke inzichten biedt de wetenschappelijke literatuur over de wijze waarop deze ingrepen het meest effectief in praktijk kunnen worden gebracht? In dit artikel onderzoeken wij een vijftal thema's waarop vrijwel alle accountantskantoren momenteel maatregelen treffen en waar de toezichthouder hen onder meer op toetst: cultuur, gedragscode, voorbeeldgedrag, monitoring van prestaties, en beoordeling, beloning en sanctionering.

In de volgende paragraaf is per thema samengevat wat de best beschikbare inzichten uit de wetenschappelijke literatuur zijn en welke betekenis dit heeft voor de praktijk. Hiertoe is een uitgebreid literatuuronderzoek uitgevoerd, conform de methodiek van het Center for Evidence-Based Management (CEBMA)². Per thema zijn vier stappen doorlopen om te komen tot een consistente gefundeerde selectie, beoordeling en samenvatting van onderzoeksresultaten. Allereerst is het thema gedefinieerd. Vervolgens zijn de zoekstrategie en inclusiecriteria bepaald, op basis waarvan de selectie van studies plaatsvindt. Drie wetenschappelijke databanken zijn geraadpleegd, te weten ABI/Inform Global, Business Source Elite en PsycINFO. Als derde stap zijn de onderzoeksbevindingen getoetst op betrouwbaarheid en validiteit aan de hand van kwaliteitscriteria zoals de PRISMA (Moher, Liberati, Tetzlaff, & Altman, 2009), de CASP-checklists (Critical Appraisal Skills Programme, z.j.), EPPI-checklists (Newman & Elbourne, 2005) en de critical appraisal criteria van het CEBMA (Center of Evidence-Based Management, z.j.). Ten slotte volgt een samenvatting van de best beschikbare inzichten uit de wetenschap en een vertaling hiervan naar de betekenis voor de praktijk.

In de laatste paragraaf van dit artikel zijn de belangrijkste conclusies per thema opgesomd en zijn enkele aanbevelingen gedaan aan accountants ten aanzien van het veranderproces om het vertrouwen in de beroepsgroep te herstellen.

2 Wetenschappelijke inzichten

In de volgende paragrafen is per thema samengevat wat de meest recente inzichten zijn in de wetenschappelijke literatuur.

2.1 Cultuur

'Cultuurontwikkeling' of 'cultuurverandering' wordt vaak genoemd als er behoefte is om gedragspatronen van medewerkers te veranderen (Ten Have, Ten Have, Huijsmans & Otto, 2016). Sinds Pettigrew (1979) beschreef dat zachte managementaspecten belangrijk zijn voor organisatieprestaties, is de populariteit van het concept 'organisatiecultuur' enorm gegroeid. Bestsellers als *In search of Excellence* (Peters & Waterman, 1982), *Built to Last* (Collins & Porras, 1997) en *From good to great* (Collins, 2001) identificeren cultuur als onderscheidende karakteristiek voor 'high-performance organizations'. Een snelle zoektocht op Google levert duizenden beschrijvingen van organisatiecultuur en evenzoveel 'oplossingen' om deze te veranderen. Wat wordt er eigenlijk bedoeld wanneer er in de wetenschap gesproken wordt over 'organisatiecultuur'? En wat is er in de wetenschap bekend over hoe je cultuur verandert?

Inzichten uit de wetenschappelijke literatuur

- Er zijn veel definities van en theorieën over organisatiecultuur in omloop. Allaire en Firsirotu noteerden – zelfs al in 1984 – 164 verschillende definities van 'cultuur'. Gehanteerde eenvoudige duidingen zijn: 'het cement van de organisatie' of 'de manier waarop we de dingen hier doen' (William, Dobson & Walters, 1994; Lundy & Cowling, 1996). Ook wordt cultuur beschreven als 'het collectief programmeren van de geest' (Hofstede 1980, p. 25), of als belichaming van handelen in groepen (o.a. Voestermans & Verheggen, 2007). Een meer robuuste definitie, waarin veel van de elementen ook uit minder complete definities terugkomen, is die van Schein (1990): een patroon van basisassumpties (a) uitgevonden, ontdekt of ontwikkeld (b) doordat de organisatieleden leren omgaan met problemen in de externe en interne omgeving van hun organisatie (c). Deze aannames ontleen hun geldigheid aan het feit dat ze in het verleden bruikbaar zijn gebleken (d) en worden daarom ook doorgegeven aan nieuwe organisatieleden (e) als de juiste manier van denken, doen en voelen (f).
- Het volume van het gevonden wetenschappelijk onderzoek naar organisatiecultuur is enorm en verschilt sterk in strekking en uitkomsten. Het vergelijken van verschillende studies naar organisatiecultuur en het daaraan koppelen van conclusies is ingewikkeld, zo niet onmogelijk. In eerder onderzoek is reeds de veelheid aan verschillende definities, gebruikte theorieën en meetmethoden beschreven (o.a. Acar & Acar, 2014; Farley, Hoenig & Ismail, 2008).
- Over de effecten van interventies op organisatiecultuur is weinig gepubliceerd. Wel is er in het beschikbare onderzoek overeenstemming dat het veranderen van de organisatiecultuur, indien überhaupt mogelijk, ingewikkeld en tijdrovend is (Clay-Williams et al., 2014; Faull, Kalliath, & Smith, 2004; Leong & Anderson, 2012; Shier, Khodyakov, Cohen,

Zimmerman, & Saliba 2014).

- Cultuur wordt veelal gehanteerd als containerbegrip. Er wordt dan gesproken over bijvoorbeeld een 'angstcultuur' of 'graaicultuur' als verklaring voor moeilijk te duiden problemen binnen een organisatie. Cultuur wordt verdinglijkt: het wordt gezien als 'ding' dat zelfstandig in de wereld bestaat (Nieweg, 2005). Vaak wordt onterecht een oorzakelijke kracht aan organisatiecultuur toegekend (Graamans, Otto, Smit & Ten Have, 2017). Het wordt opgevat als iets dat gedrag van medewerkers beïnvloedt op een onzichtbare en onverklaarbare wijze (Smircich, 1983).

Betekenis voor de praktijk

Sommige instanties en kantoren lijken problemen toe te schrijven aan de organisatiecultuur. Deze wordt in veel accountantskantoren ook gemeten met behulp van vragenlijsten. De cultuur, als een op zichzelf staand iets, 'doet' echter niets. Het is productiever om op zoek te gaan naar de onderliggende gedragspatronen en te proberen deze te beïnvloeden met doelgerichte interventies. Om te komen tot gedragsverandering zijn het invoeren van een gedragscode en het tonen van voorbeeldgedrag veronderstelde interventiemogelijkheden, evenals het monitoren van de prestaties en het beoordelen, belonen en sanctioneren van medewerkers. Deze interventies worden in de volgende paragrafen uitgewerkt.

2.2 Gedragscode

Accountants kunnen de voor hen geldende gedragsregels lezen in de gedragscode van hun kantoor. Deze gedragsregels – gebaseerd op een beperkt aantal kernwaarden – moeten duidelijk maken wat de organisatie van medewerkers verwacht. Wat is er in de wetenschap bekend over de werking van de gedragscode? En wat zijn richtlijnen voor een goede toepassing ervan?

Inzichten uit de wetenschappelijke literatuur

Gedragscodes en de implementatie ervan zijn een veelvoorkomend onderwerp in de wetenschappelijke literatuur. De volgende succesfactoren voor het ontwikkelen, invoeren en naleven van een code kunnen worden afgeleid uit de inzichten uit de wetenschap:

- De gedragscode is positief geformuleerd, kort en overzichtelijk (Schwartz, 2004).
- Het van medewerkers verwachte gedrag is realistisch en tastbaar beschreven (Schwartz, 2004).
- De inhoud van de gedragscode sluit aan bij ethische dilemma's in de sector (Ho, 2010).
- Meerdere organisatieniveaus dragen bij aan de ontwikkeling van de code en de code wordt op alle niveaus ingevoerd (Ho, 2010).
- Het is essentieel dat de code actief uitgedragen wordt (Schwartz, 2004).
- De bekendheid bij medewerkers wordt vergroot door trainingen over het gewenste gedrag en door elemen-

ten van de code op te nemen in het auditprogramma (Martinov-Bennie & Pflugrath, 2009).

- Het hoger management bekrachtigt met haar voorbeeldgedrag de naleving van de code (Adam & Rachman-Moore, 2004; Ho, 2010).

Betekenis voor de praktijk

Het effect van een gedragscode vindt reeds plaats bij de ontwikkeling ervan. Daarom is het accountantskantoren aan te raden het totstandkomingsproces goed te doordenken. Bij voorkeur geen klein comité dat in de ivoren toren een gedragscode ontwerpt, maar een serie waardevolle gesprekken over ethische dilemma's en gewenst gedrag met verschillende groepen mensen in de organisatie, waarvan de uitkomsten input vormen voor de uiteindelijke gedragscode. Als de code eenmaal is opgesteld en voldoet aan de bovengenoemde criteria, is het cruciaal om deze onder de aandacht te brengen, opdat deze kan worden nageleefd. Ook hier is een wereld te winnen. De gedragscode is een document dat lang niet altijd 'leeft' onder medewerkers. De bekendheid van de gedragscode onder medewerkers kan onder andere worden vergroot door het verzorgen van trainingen en het opnemen van elementen van de code in het auditprogramma. Uiteindelijk kijken medewerkers ook naar het gedrag van hun (direct) leidinggevende: in hoeverre gedragen zij zich conform de code? Het voorbeeldgedrag wordt in de volgende paragraaf nader uitgewerkt.

2.3 Voorbeeldgedrag

Naast het naleven van de gedragscode wordt in bredere zin verondersteld dat voorbeeldgedrag van hoger management – ook wel 'toon aan de top' – van grote invloed is op het gedrag van medewerkers. Wat is hierover bekend in de wetenschap? En wat kun je doen om de invloed zo groot mogelijk te laten zijn?

Inzichten uit de wetenschappelijke literatuur

De mate waarin een leider met zijn uitingen groepsgegedrag kan beïnvloeden is beperkt onderzocht. Wel geeft de wetenschap een aantal aanknopingspunten voor de wijze waarop hoger management haar voorbeeldgedrag het meest effectief kan inzetten:

- Benadruk expliciet de noodzaak van het gewenste gedrag en wees fysiek aanwezig, onder andere bij bijeenkomsten van medewerkers (Yaffe & Kark, 2011).
- Identificeer rolmodellen, koester hen en moedig ze aan om zich ethisch te gedragen (Nygaard, Biong, Silkoset & Kidwell, 2015).
- Deel proactief informatie over belangrijke beslissingen met medewerkers; ben vooral bij crisissituaties zichtbaar en laat ethische gedragingen zien (Trevino, Brown & Hartman, 2003).

Betekenis voor de praktijk

Effectief voorbeeldgedrag begint met het identificeren

wie de rolmodellen zijn in het accountantskantoor. Het is van belang dat zij fysiek aanwezig zijn op de werkvloer en bij medewerkersbijeenkomsten uitdragen wat belangrijk is. Het hoger management van de organisatie kan ethisch gedrag van deze rolmodellen stimuleren door zelf ethisch gedrag te tonen, proactief belangrijke informatie te delen en zelf ook fysiek aanwezig te zijn. Vanzelfsprekend kan ethisch gedrag niet worden afgedwongen en is de lading van het gedrag van rolmodellen sterk afhankelijk van hun intenties en de specifieke context. Hoewel het uiteindelijk draait om het gedrag in de dagelijkse werkzaamheden, organiseren veel accountantskantoren dilemmasessies om hier bewust bij stil te staan. Hier neemt men de tijd om met elkaar te discussiëren over dilemma's uit de dagelijkse praktijk ten aanzien van cultuur en gedrag. Een voorbeeld van een terugkerend dilemma is het spanningsveld tussen het klantbelang en het maatschappelijk belang. Het is zinvol om als hoger management bij dergelijke sessies aanwezig te zijn en te benadrukken welke afwegingen en welk gedrag gewenst is bij ethische dilemma's in de accountancysector of het specifieke kantoor.

2.4 Monitoring van prestaties

Gedragingen van medewerkers bepalen in belangrijke mate de kwaliteit van de prestaties. Accountantsorganisaties monitoren deze prestaties middels het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Het samenstel van procedures, werkvoorschriften en gedragsrichtlijnen moet een cyclus vormen van doelen stellen, werkzaamheden verrichten, prestaties meten, feedback genereren en verbeteringen doorvoeren. Voor het effectief stellen van doelen zijn veel verschillende theorieën en modellen ontworpen. De SMART-methode is een van de meest bekende. Hierbij stel je doelen op die specifiek, meetbaar, acceptabel, realistisch en tijdsgebonden zijn. Bij opvallende positieve of negatieve prestaties, kan een dieperliggende oorzakenanalyse tot nieuwe inzichten leiden. Als dit gehele stelsel van kwaliteitsbeheersing op adequate wijze wordt ingericht, komt de organisatie 'in control' en wordt het lerend vermogen verhoogd. Om wetenschappelijke inzichten te vergaren over het effectief inzetten van prestatie monitoring is dit veelomvattend begrip onderzocht aan de hand van twee vragen:

1. Hoe kan het stellen van doelen in combinatie met het geven van feedback worden vormgegeven om effectief gedragsverandering te bereiken?
2. Hoe kunnen het meten en analyseren van prestaties effectief worden ingezet voor het bereiken van gedragsverandering en kwalitatief hoge prestaties?

Inzichten uit de wetenschappelijke literatuur

Wetenschappers zijn het erover eens dat het stellen van doelen bijdraagt aan de realisatie van gedragsverandering en verhoging van prestaties. De volgende vraag is

wat de beste manier is om doelen te stellen en feedback te geven. Uit de wetenschappelijke inzichten kunnen een aantal richtlijnen worden afgeleid:

- Specifieke en uitdagende doelen leiden tot betere prestaties dan laagdrempelige, vage of afwezige doelen (Erez, Lepine & Elms, 2002; Mento et al., 1987; Tubbs, 1986).
- Wanneer doelen stellen gecombineerd wordt met feedback, dan nemen werkprestaties toe (Erez, 1977; Kluger & DeNisi, 1996; Locke, 1968; Neubert, 1998).
- De intensiteit van het positieve effect is afhankelijk van het soort taak. Bij complexe taken is de impact groter dan bij eenvoudige taken (Kluger & DeNisi, 1996).

En wat zegt de wetenschap over het meten en analyseren van prestaties?

- Een – goed geïmplementeerd – prestatie management-systeem draagt bij aan de prestaties van medewerkers door focus aan te brengen in de inspanningen van medewerkers (Bourne, Pavlov, Franco-Santos, Lucianetti, & Mura, 2013).
- Het effect van prestatie management wordt versterkt door frequente formele en informele communicatie over de uitkomsten (Bourne, Kennerley & Franco-Santos, 2005).
- Prestatiemetingen van niet-financiële aard zijn niet per definitie superieur aan (traditionele) financiële metingen. Aan te bevelen is een combinatie van beide metingen te gebruiken, die elkaar versterken (Chow & Van der Stede, 2006).
- Monitoring van prestaties lijkt een positief effect te hebben op onder andere productiviteit, kwaliteit en economische prestaties (Jenster, 1986)..
- Bij het meten van prestaties is het belangrijk om gebruik te maken van meerdere methoden, om zodoende een integraal beeld te creëren (Grafton, Lillis & Widener, 2010).

Betekenis voor de praktijk

Het stellen van specifieke en uitdagende doelen, het sluiten van feedbackloops en het gebruik van korte interactie-momenten blijken essentieel voor de prestaties van medewerkers en de organisatie. Het is accountantskantoren aan te raden om als onderdeel van hun stelsel van kwaliteitsbeheersing (SMART) doelen te stellen en regelmatig feedback op het proces en (tussentijdse) resultaten te organiseren. Op deze wijze kan systematisch gestuurd worden op kwaliteit. Tevens vormen de resultaten de basis voor een dialoog binnen de organisatie over (het bevorderen van) het gewenste gedrag.

Daarnaast biedt het implementeren van prestatie management en -metingen voordelen: een verbetering van resultaat oriëntatie, strategische duidelijkheid en focus bij medewerkers om kwaliteit te leveren. Aandachtspunten voor implementatie zijn dat het prestatie managementsysteem moet aansluiten bij de organisatie

en betrouwbare, overzichtelijke kwalitatief goede (strategische) informatie moet genereren.

2.5 Beoordeling, beloning en sanctionering

De accountantsorganisatie dient een beoordelings-, promotie- en sanctioneringsbeleid te hebben dat bijdraagt aan de kwaliteitsgerichte cultuur van de accountantsorganisatie, aldus de AFM in het Dashboard 2015: Verandering en Verbetermaatregelen. In hoeverre is beoordeling, beloning en sanctionering effectief en welke richtlijnen voor een goede vormgeving hiervan kunnen worden afgeleid uit de wetenschappelijke literatuur?

Inzichten uit de wetenschappelijke literatuur

Beoordeling van medewerkers is een populair onderwerp in de wetenschap. Desondanks is er geen directe relatie tussen beoordeling van medewerkers en prestaties gevonden. Wel kunnen uit de wetenschappelijke inzichten enkele aanbevelingen worden afgeleid voor de manier waarop beoordelingen van medewerkers het beste kunnen plaatsvinden:

- Beoordelen o.b.v. absolute criteria wordt als rechtvaardiger ervaren dan beoordelen met relatieve criteria (Roch, Sternburgh & Caputo, 2007).
- Het hanteren van specifieke beoordelingscriteria – financieel en niet-financieel – draagt bij aan de rechtvaardigheidsperceptie van medewerkers, wat op zijn beurt bijdraagt aan werktevredenheid van medewerkers (Lau & Sholihin, 2005).
- Mondelinge feedback met specifieke aandacht voor gedragsvoorbeelden en verbeter suggesties heeft meer effect op leren en professionele ontwikkeling dan feedback op schrift (Govaerts, Van de Wiel & Van der Vleuten, 2013).
- Training van de beoordelaar draagt bij aan kwalitatief betere beoordeling (Woehr & Huffcutt, 1994).
- Beoordeling dient plaats te vinden in een omgeving die de medewerker als ondersteunend ervaart. Dit betekent onder andere dat de medewerker vertrouwen moet hebben in zijn leidinggevende. Ook is het van belang dat de inbreng van de medewerkers wordt meegenomen in de beoordeling (Pichler, 2012).
- Beoordelingsgesprekken onderdeel maken van een bredere set aan HRM-aspecten (salaris, variabele beloning, promotiemogelijkheden, carrièreplanning) en zorgen dat deze aspecten elkaar versterken, zodat synergievoordelen worden behaald (Subramony, 2009).

Beoordeling leidt in de praktijk veelal tot beloning en/of sanctionering. De wetenschap leert ons dat zowel belonen als sanctioneren het gedrag van medewerkers beïnvloedt (Podsakoff, Bommer, Podsakoff & MacKenzie, 2006).

De veronderstelling is dat (financiële) beloningen bij-

dragen aan de motivatie van medewerkers, waardoor zij harder gaan werken en beter gaan presteren. De *self-determination theory* van Ryan en Deci (2000) maakt onderscheid tussen intrinsieke motivatie (vanuit de persoon zelf) en extrinsieke motivatie (vanuit een externe bron). Wat leren wij uit de wetenschappelijke literatuur over de wijze waarop beloningen het beste kunnen worden ingezet? En wat is bekend over het effect hiervan op zowel de externe als interne motivatie van medewerkers?

- Directe beloningen (zoals provisies) hebben een positief effect op de extrinsieke motivatie en het stimuleren van output, maar een negatief effect op de intrinsieke motivatie van medewerkers (Cerasoli, Nicklin & Ford, 2014).
- Indirecte beloningen (zoals het vaste maandsalaris of een opleiding) hebben een positief effect op de intrinsieke motivatie en de kwaliteit van de geleverde prestatie (Cerasoli et al., 2014).
- Bij de uitvoering van oninteressante taken hebben financiële beloningen een positief effect op prestaties (Garbers & Konradt, 2014; Wegge et al., 2010; Weibel, Rost & Osterloh, 2010).
- Op een rechtvaardige wijze onderscheid maken in de beloning van individuele medewerkers binnen een team heeft een groter effect op de prestatie dan gelijke beloning van ieder teamlid (Garbers & Konradt, 2014).

Welke inzichten verkrijgen wij uit de wetenschappelijke literatuur over de inzet en het effect van sanctionering?

- Bestrafen werkt beter wanneer het wordt toegepast in juiste doseringen (Zoghbi-Manrique-de-Lara, 2011).
- Goed gebruik van sancties kan door medewerkers als legitiem worden ervaren en kan bevorderlijk zijn voor de ontwikkeling van productieve groepsnormen (O'Reilly, 1980).
- Bestraffende maatregelen duidelijk kenbaar maken draagt bij aan het vormgeven van de ethische werkomgeving (Laczniak & Inderrieden, 1987).
- Organisaties hebben meer baat bij managers die hun medewerkers (financieel) belonen, in plaats van bestraffen (Tremblay, Vandenberghe & Doucet, 2013).

Betekenis voor de praktijk

Mede gezien de nadruk die toezichthouders leggen op dit thema, is het voor de accountancysector relevant om bekend te zijn met de wetenschappelijke inzichten ten aanzien van het beoordelings-, belonings- en promotiebeleid. De conclusies van de gevonden wetenschappelijke onderzoeken over beoordelen, belonen en sanctioneren wijzen in dezelfde richting: het heeft effect op het gedrag van medewerkers. Voor beoordeling geldt dat het van belang is om consequent en recht-

vaardig te beoordelen op basis van specifieke en absolute criteria en dat de beoordeling het grootste effect op gedrag heeft als deze mondeling plaatsvindt.

Om de juiste keuzes te kunnen maken in beloningsbeleid, is het van belang goed te kijken naar de context (gezien het negatieve effect dat belonen op de intrinsieke motivatie van medewerkers kan hebben). Het vraagt om een helder beeld van het gewenste of vereiste gedrag. Eenmalige bonussen en provisies passen bij het verhogen van de productiviteit van 'eenvoudige' taken. Voor intrinsiek gemotiveerde medewerkers, die voornamelijk worden beoordeeld op kwaliteit en creativiteit, lijken beloningen in de vorm van bijvoorbeeld een opleiding (indirecte beloning) een beter instrument.

Daarnaast draagt rechtvaardig sanctioneren (consistent, expliciet en legitiem) bij aan de vormgeving van de ethische werkomgeving. Consequente toepassing van belonen en sanctioneren is dus van belang bij het richting geven aan gewenst gedrag van medewerkers en daarmee essentieel voor het bevorderen van kwaliteit.

3 Conclusies en aanbevelingen

Dé grote veranderopgave in de accountancy is het herstellen van het vertrouwen in de sector. Vrijwel alle accountantsorganisaties werken intensief aan deze veranderopgave. Deels vanuit hun eigen ambitie en deels onder druk van de toezichthouder AFM, die continu de voortgang monitort en daar publiekelijk over rapporteert.

Regelmatig wordt verondersteld dat problemen en incidenten voortkomen uit de heersende 'cultuur' in de sector of het kantoor. Het is echter niet mogelijk om direct te interveniëren op cultuur *an sich*. Wat wel kan, is concrete maatregelen treffen die onderliggende gedragspatronen beïnvloeden. Door doelgericht gewenst gedrag te stimuleren en ongewenst gedrag te ontmoedigen, kan bijgedragen worden aan het leveren van kwaliteit en het dienen van het publiek belang.

Het is in ieders belang om de schaarse middelen in te zetten op de juiste interventies. In dit artikel is weergegeven in hoeverre een aantal prominente maatregelen die de accountancysector treft, volgens de best beschikbare inzichten uit de wetenschap, het gewenste effect hebben en hoe deze het beste uitgevoerd kunnen worden. Het betreft het invoeren van een gedragscode en het tonen van voorbeeldgedrag, evenals het monitoren van de prestaties en het beoordelen, belonen en sanctioneren van medewerkers.

Gebaseerd op de best beschikbare wetenschappelijke inzichten komen wij tot de volgende conclusies en aanbevelingen, die waardevol zijn bij het werken aan het herstel van vertrouwen in de accountancysector:

- *Gedragscode: beschrijven alleen is zinloos; totstandkomingsproces en implementatie zijn cruciaal.*

Breng de code tot leven door medewerkers te betrek-

ken bij ontwerp, trainingen te organiseren en elementen van de code te integreren in het auditprogramma.

- *Voorbeeldgedrag: bekrachtig gewenst gedrag via fysiek aanwezige rolmodellen.*

Identificeer rolmodellen en stimuleer gewenst gedrag bij deze rolmodellen door het belang van gewenst gedrag te benadrukken en proactief informatie te delen.

- *Monitoring van prestaties: stel specifieke en uitdagende doelen op en sluit feedbackloops.*

Stel doelen, deel (tussentijdse) financiële en niet-financiële resultaten, organiseer regelmatige feedback en borg dit in een betrouwbaar en bij de organisatie passend prestatie-managementsysteem.

- *Beoordeling, beloning en sanctionering: consequente en rechtvaardige toepassing geeft richting aan gedrag van medewerkers.*

Beoordeel – consequent en rechtvaardig – op basis van specifieke en absolute criteria en doe de beoordeling mondeling. Let bij het belonen van medewerkers op de context: directe financiële bonussen verhogen productiviteit bij eenvoudige taken, maar bij complexe taken werkt indirecte beloning beter (b.v. opleiding). Sanctioneer consistent, expliciet en legitiem. Zorg er tenslotte voor dat beoordeling, beloning en sanctionering deel uitmaken van een samenhangende en consistente set van HRM-aspecten (o.a. promotiebeleid en carrièreplanning).

Bovenstaande conclusies en aanbevelingen, gebaseerd op wetenschappelijk onderzoek, bieden bestuurders, managers, accountants, adviseurs en toezichthouders praktische handreikingen om de gewenste gedragsverandering binnen de accountancy te realiseren.

Zoekende naar de juiste interventies stelt de AFM terecht dat een verandertraject niet enkel gaat om het 'doorvoeren van maatregelen' – een verandertraject is geen afvinklijst. De interventies in het veranderproces moeten met elkaar samenhangen, waarbij de context van het specifieke kantoor bepaalt wat op welk moment de juiste interventies zijn. Werken aan het herstel van vertrouwen wordt mogelijk als je de onderliggende gedragspatronen doorgrondt. Deze kunnen per kantoor en per groep binnen kantoor verschillend zijn. Een heldere kwaliteitsvisie van het accountantskantoor vormt de basis voor de keuze en vormgeving van de maatregelen. Het hoger management heeft de cruciale taak om te zorgen dat de maatregelen consistent zijn met de kwaliteitsvisie en dat de maatregelen een logische onderlinge samenhang vertonen. Door op deze manier gestructureerd te werken aan gedragsverandering kan de accountant langzaam maar zeker zijn functie als 'vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer' in ere herstellen. ■

J.L. Millenaar MSc. is organisatieadviseur bij TEN HAVE Change Management en hoofdredacteur van Management & Consulting. C.M. Vernooij MSc. is organisatieadviseur bij TEN HAVE Change Management. J. Westhof MSc. is organisatieadviseur bij TEN HAVE Change Management. J.L.P. van Emmerik MSc. is organisatieadviseur bij TEN HAVE Change Management. A. Huijsmans MSc. is organisatieadviseur en managing director bij TEN HAVE Change Management. Prof. dr. W.D. ten Have is organisatieadviseur en partner bij TEN HAVE Change Management en hoogleraar Organisatieverandering aan de Vrije Universiteit.

Noten

1 Accountantsorganisaties met een vergunning om organisaties van openbaar belang (OOB's) te controleren. In het onderzoek van de AFM zijn betrokken: Accon avm controlepraktijk B.V. (Accon), Baker Tilly Berk N.V. (BTB), BDO Audit & Assurance B.V. (BDO), Deloitte Accountants B.V. (Deloitte), Ernst & Young Accountants LLP (EY), Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V. (GT), KPMG Accountants N.V. (KPMG), Mazars Paardekooper Hoffman Accountants N.V. (Mazars) en PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. (PwC)

2 Voor een volledige beschrijving van de gehanteerde onderzoeksmethodiek, zie Ten Have et al. (2016) en/of de site van het CEBMa (www.cebma.org).

Literatuur

- Acar, A.Z., & Acar, P. (2014). Organizational culture types and their effects on organizational performance in Turkish hospitals. *Emerging Markets Journal*, 3(3): 17-31.
- Adam, A.M., & Rachman-Moore, D. (2004). The methods used to implement an ethical code of conduct and employee attitudes. *Journal of Business Ethics*, 54: 225-244.
- Allaire, Y., & Firsirotu, M.E. (1984). Theories of organizational culture. *Organization Studies*, 5(3): 193-226.
- Autoriteit Financiële Markten (AFM) (z.j.). *Het gaat om: welk gedrag wordt beloofd?* Geraadpleegd op <https://www.afm.nl/werken-bij-afm/imperg-gesprekken/barbara-majoor.aspx>.
- Bourne, M., Kennerley, M., & Franco-Santos, M. (2005). Managing through measures: a study of impact on performance. *Journal of Manufacturing Technology Management*, 16(4): 373-395.
- Bourne, M., Pavlov, A., Franco-Santos, M., Lucianetti, L., & Mura, M. (2013). Generating organizational performance: The contributing effects of performance measurement and human resource management practices. *International Journal of Operations & Production Management*, 33(11/12): 1599-1622.
- Center for Evidence-Based Management (CEB-Ma) (z.j.). Resources and tools. Geraadpleegd op <http://www.cebma.org/resources-and-tools/>.
- Cerasoli, C.P., Nicklin, J.M., & Ford, M.T. (2014). Intrinsic motivation and extrinsic incentives jointly predict performance: A 40-year meta-analysis. *Psychological Bulletin*, 140(4): 980-1008.
- Chow, C.W., & Van der Stede, W.A. (2006). The use and usefulness of nonfinancial performance measures. *Management Accounting Quarterly*, 7(3): 3-8.
- Clay-Williams, R., Nosrati, H., Cunningham, F.C., Hillman, K., & Braithwaite, J. (2014). Do large-scale hospital- and system-wide interventions improve patient outcomes: A systematic review. *BMC Health Services Research*, 14(1): 369-382.
- Collins, J.C. (2001). *From good to great*. New York: HarperCollins Publishers.
- Collins, J.C., & Porras, J.I. (1996). Building your company's vision. *Harvard Business Review*, 74(5): 65-77.
- Critical Appraisal Skills Programme (CASP). (z.j.). CASP checklists. Geraadpleegd op <http://www.casp-uk.net/#casp-tools-checklists/c18f8>.
- Dashboard 2015: Verandering en Verbetermaatregelen. (2015). Geraadpleegd op <https://www.afm.nl/nl-professionals/doelgroepen/accountantsorganisaties/publicaties/dashboard>.
- Erez, A., Lepine, J.A., & Elms, H. (2002). Effects of rotated leadership and peer evaluation on the functioning and effectiveness of self-managed teams: A quasi experiment. *Personnel Psychology*, 55(4): 929-948.
- Erez, M. (1977). Feedback: A necessary condition for the goal setting-performance relationship. *Journal of Applied Psychology*, 62(5): 624-627.
- Farley, J.U., Hoenig, S., & Ismail, Z. (2008). Organizational culture, innovativeness, market orientation and firm performance in South Africa: An interdisciplinary perspective. *Journal of African Business*, 9(1): 59-76.
- Faull, K., Kalliath, T., & Smith, D. (2004). Organizational culture: The dynamics of culture on organizational change within a rehabilitation center. *Organization Development Journal*, 22(1): 40-55.
- Garbers, Y., & Konradt, U. (2014). The effect of financial incentives on performance: A quantitative review of individual and team-based financial incentives. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 87(1): 102-137.
- Govaerts, M.J.B., Van de Wiel, M.W.J., & Van der Vleuten, C.P.M. (2013). Quality of feedback following performance assessments: does assessor expertise matter? *European Journal of Training and Development*, 37(1): 105-125.
- Graamans, E., Otto, M., Smit, S., Ten Have, W. (2017). Cultuurverandering is verandering van afstemming. *Opleiding & Ontwikkeling*, 1: 28-34
- Grafton, J., Lillis, A.M., & Widener, S.K. (2010). The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance. *Accounting, Organizations & Society*, 35(7): 689-706.
- Ho, C.M.F. (2010). A critique of corporate ethics codes in Hong Kong construction. *Building Research & Information*, 38(4): 411-427.
- Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences: International differences in work-related values*. London, UK: Sage Publications.
- Jenster, P.V. (1986). Firm performance and monitoring of critical success factors in different strategic contexts. *Journal of Management Information Systems*, 3(3): 17-33.
- Kluger, A.N., & DeNisi, A. (1996). The effects of feedback interventions on performance: A historical review, a meta-analysis, and a preliminary feedback intervention theory. *Psychological Bulletin*, 119(2): 254-284.
- Lacznak, G.R., & Inderrieden, E.J. (1987). The influence of stated organizational concern upon ethical decision making. *Journal of Business Ethics*, 6(4): 297-307.
- Lau, C.M., & Sholihin, M. (2005). Financial and nonfinancial performance measures: How do they affect job satisfaction? *The British Accounting Review*, 37: 389-413.

- Leong, J., & Anderson, C. (2012). Fostering innovation through cultural change. *Library Management*, 33(8/9): 490-497.
- Limperg, T. (1932/1933). De functie van den accountant en de leer van het gewekte vertrouwen. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-huishoudkunde*, 9(2): 17-20(deel I); 9(9): 151-154 (deel II), 10(9): 173-177 (deel III) en 10(10): 193-197 (deel IV).
- Locke, E.A. (1968). Toward a theory of task motivation and incentives. *Organizational Behavior and Human Performance*, 3: 157-189.
- Lundy, O., & Cowling, A. (1996). *Strategic human resource management*. London, UK: Routledge.
- Martinov-Bennie, N., & Pflugrath, G. (2009). The Strength of an accounting firm's ethical environment and the quality of auditors' judgments. *Journal of Business Ethics*, 87: 237-253.
- Mento, A.J., Steel, R.P., & Karren, R.J. (1987). A meta-analytic study of the effects of goal setting on task performance: 1966-1984. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 39(1): 52-83.
- Moher, D., Liberati, A., Tetzlaff, J., Altman, D.G., & PRISMA Group (2009). Reprint-preferred reporting items for systematic reviews and meta-analyses: The PRISMA statement. *Physical Therapy*, 89(2): 873-880.
- Monitoring Commissie Accountancy (MCA) (2016). *Veranderen in het publiek belang*. Geraadpleegd op <http://www.monitoringaccountancy.nl/wp-content/uploads/2016/11/Eerste-Verslag-Monitoring-commissie-Accountancy.pdf>.
- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) (2014). *In het publiek belang: maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole*. Geraadpleegd op <https://www.nba.nl/Documents/Nieuws/2014/pdfs/In%20het%20publiek%20belang%20rapport%20WG%20Toekomst%20Acc%2025sep14.pdf>.
- Neubert, M.J. (1998). The value of feedback and goal setting over goal setting alone and potential moderators of this effect: A meta-analysis. *Human Performance*, 11(4): 321-335.
- Newman, M., & Elbourne, D. (2005). Improving the usability of educational research: Guidelines for the REPOrting of primary empirical research Studies in Education (the REPOSE guidelines). *Evaluation and Research in Education*, 18(4): 201-212.
- Nieweg, E.H. (2005). Wat wij van Jip en Janneke kunnen leren: Over reïficatie (verdinglijking) in de psychiatrie. *Tijdschrift voor Psychiatrie*, 47(10): 687-696.
- Nygaard, A., Blong, H., Silkoset, R., & Kidwell, R.E. (2015). Leading by example: Values-based strategy to instill ethical conduct. *Journal of Business Ethics*, forthcoming. doi:10.1007/s10551-015-2885-9.
- Oord, A., & Heitling, F. (2015). Interview Barbara Majoor AFM: 'Ik wil bouwen aan de cultuurverandering van het beroep'. Geraadpleegd op <http://www.accountancyvanmorgen.nl/2015/09/15/interview-barbara-majoor-afm-ik-wil-bouwen-aan-de-cultuurverandering-van-het-beroep/>.
- O'Reilly, C.A. (1980). Marginal employees: the use of warnings and dismissals. *Administrative Science Quarterly*, 25(3): 467-484.
- Peters, T.J., & Waterman, R.H. (1982). *In search of excellence: Lessons from America's best-run companies*. New York, NY: Harper & Row.
- Pettigrew, A.M. (1979). On studying organizational cultures. *Administrative Science Quarterly*, 24(2): 570-581.
- Pichler, S. (2012). The social context of performance appraisal and appraisal reactions: A meta-analysis. *Human Resource Management*, 51(5): 709-732.
- Podsakoff, P.M., Bommer, W.H., Podsakoff, N.P., & MacKenzie, S.B. (2006). Relationships between leader reward and punishment behavior and subordinate attitudes, perceptions, and behaviors: A meta-analytic review of existing and new research. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 99(2): 113-142.
- Roch, S.G., Sternburgh, A.M., & Caputo, P.M. (2007). Absolute vs relative performance rating formats: Implications for fairness and organizational justice. *International Journal of Selection and Assessment*, 15(3): 302-316.
- Ryan, R.M., & Deci, E.L. (2000). Self-determination theory and the facilitation of intrinsic motivation, social development, and well-being. *American Psychologist*, 55(1): 68-78.
- Schein, E.H. (1990). Organizational culture. *American Psychologist*, 45(2): 109-119.
- Schwartz, M.S. (2004). Effective corporate codes of ethics: Perceptions of code users. *Journal of Business Ethics*, 55: 323-343.
- Shier, V., Khodyakov, D., Cohen, L.W., Zimmerman, S., & Saliba, D. (2014). What does the evidence really say about culture change in nursing homes? *The Gerontologist*, 54(1): 6-16.
- Smircich, L. (1983). Concepts of culture and organizational analysis. *Administrative Science Quarterly*, 28(3): 339-358.
- Subramony, M. (2009). A meta-analytic investigation of the relation between HRM bundles and firm performance. *Human Resource Management*, 48(5): 745-768.
- Ten Have, S., Ten Have, W.D., Huijsmans, A.-B., & Otto, M. (2016). *Reconsidering change management: Applying evidence-based insights in change management practice*. New York, NY: Routledge.
- Tremblay, M., Vandenberghe, C., & Doucet, O. (2013). Relationships between leader-contingent and non-contingent reward and punishment behaviors and subordinates' perceptions of justice and satisfaction, and evaluation of the moderating influence of trust propensity, pay level, and role ambiguity. *Journal of Business Psychology*, 28(2): 233-249.
- Trevino, L.K., Brown, M., & Hartman, L.P. (2003). A qualitative investigation of perceived executive ethical leadership: Perceptions from inside and outside the executive suite. *Human Relations*, 56(1): 5-37.
- Tubbs, M.E. (1986). Goal setting: A meta-analytic examination of the empirical evidence. *Journal of Applied Psychology*, 71(3): 474-483.
- Van Almelo, L. (2016). Accountantsdag: Vertrouwen in de toekomst. Geraadpleegd op <https://www.accountant.nl/artikelen/2016/11/accountantsdag-vertrouwen-in-de-toekomst#>.
- Voestermans, P., & Verheggen, T. (2007). *Cultuur en lichaam: Een cultuurpsychologisch perspectief op patronen in gedrag*. Oxford, UK: Blackwell.
- Wegge, J., Jeppesen, H.J., Weber, W.G., Pearce, C.L., Silva, S.A., Punnett, A., Jonsson, T., Wolf, S., Wassenaar, C.L., Unterrainer, C., & Piecha, A. (2010). Promoting work motivation in organizations: Should employee involvement in organizational leadership become a new tool in the organizational psychologist's kit? *Journal of Personnel Psychology*, 9(4): 154-171.
- Weibel, A., Rost, K., & Osterloh, M. (2010). Pay for performance in the public sector-benefits and (hidden) costs. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 20(2), 387-412.
- William, A., Dobson, P., & Walters, M. (1994). *Changing culture: New organizational approaches*. (2nd Ed.). Wiltshire, UK: Cromwell Press.
- Woehr, D.J., & Huffcutt, A.I. (1994). Rater training for performance appraisal: A quantitative review. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 67: 189-205.
- Yaffe, T., & Kark, R. (2011). Leading by example: The case of Leader OCB. *Journal of Applied Psychology*, 96(4): 806-826.
- Zoghbi-Manrique-de-Lara, P. (2011). Predicting nonlinear effects of monitoring and punishment on employee deviance: The role of procedural justice. *European Management Journal*, 29(4): 272-282.