

Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

**NBA**

# Accountants en Toon aan de Top

Een hulpmiddel voor accountants  
om de Toon aan de Top bij  
opdrachtgevers te bespreken



# Inhoudsopgave

1. Inleiding	4
2. Toon aan de Top	5
3. Maatschappelijke relevantie van Toon aan de Top	6
4. Wat kunt u als accountant doen om de Toon aan de Top te bespreken?	8
4.1 Hoe verkrijgt u informatie over de Toon aan de Top?	8
4.2 Wat zijn attentiepunten en mogelijk te stellen vragen?	10
4.3 Op welke wijze kunt u de Toon aan de Top bespreken en eventuele ernstige bevindingen rapporteren?	13
5. Afsluiting	14

# 1 | Inleiding

**'De accountant had op z'n minst met enige vasthoudendheid signalen moeten afgeven aan commissarissen over het gebrek aan controlemechanismen (...) en over de toon aan de top.'**

*Redactioneel commentaar in het FD, juni 2013*

De accountant moet relevanter worden. Dat is de belangrijkste doelstelling van het NBA beleid. De signalerende rol van de accountant moet daarom verder vorm krijgen. Met aandacht voor Toon aan de Top meent de NBA dat de accountant zijn<sup>1</sup> maatschappelijke relevantie kan verhogen en invulling kan geven aan zijn signalerende rol.

Om die reden heeft de NBA in 2012 een discussierapport gepubliceerd over het belang van de Toon aan de Top en de rol die accountants daarin kunnen vervullen. De NBA adviseert haar leden om die Toon regelmatig te bespreken met de top en de interne toezichthouders. Deze brochure kan daarbij behulpzaam zijn.

Accountants hebben behoefte aan kennis, tools en guidance vanuit de beroepsorganisatie voor het bespreken van de Toon aan de Top. Dat was een belangrijke uitkomst uit een enquête die de NBA eerder onder haar leden heeft gehouden. Accountants zien het grote belang in van de Toon aan de Top, maar schenken daar nog onvoldoende aandacht aan in hun rapportages en besprekingen. De accountants die dat wel doen, hebben ervaren dat opdrachtgevers dat in het algemeen positief waarderen.

Deze NBA-brochure speelt in op de hierboven beschreven behoeften onder accountants, door nader in te gaan op de manier waarop zij<sup>2</sup> de Toon aan de Top kunnen observeren en bespreken bij hun opdrachtgevers.

<sup>1</sup> In het vervolg wordt volstaan met zijn of hij.

<sup>2</sup> De doelgroep van deze brochure bestaat primair uit openbare, intern en overheidsaccountants die betrokken zijn bij de controle van de jaarrekening van organisaties van openbaar belang (beursfondsen en financiële instellingen) en organisaties in de semi publieke sector zoals onderwijs, zorg en woningcorporaties. Maar ook accountants in het MKB en commissarissen en toezichthouders kunnen kennis nemen van de inhoud.



## 2 | Toon aan de Top

De Toon aan de Top gaat zowel in de publieke als de private sector over het (voorbeeld)gedrag van het bestuur (of de directie). Een effectieve Toon aan de Top voldoet aan drie voorwaarden:

1. **Walk the talk:** bestuurders moeten doen wat zij uitdragen naar de rest van de organisatie. De beleving van voorbeeldgedrag is heel belangrijk.
2. **Zichtbaarheid:** het (voorbeeld)gedrag van het bestuur dient zichtbaar te zijn voor het personeel.
3. **Open cultuur en vertrouwen:** hierbij gaat het om ruimte voor het bespreekbaar maken van dilemma's en de vraag of de top open staat voor kritiek.

De Toon aan de Top is een belangrijke factor voor het behalen van de doelstellingen van de organisatie. Hierbij gaat het niet zo zeer om harde beheersmaatregelen zoals procedures, functiescheiding en fysieke beveiliging, maar veel meer om zachte factoren die het gedrag van mensen binnen organisaties beïnvloeden, de zogenaamde soft controls. Toon aan de Top is een essentieel onderdeel van deze soft controls en heeft vooral te maken met gedrag, waarbij het topmanagement het goede voorbeeld dient te geven.

Het gedrag van de topleiding is van wezenlijke betekenis voor de kwaliteit van het bestuur en uiteindelijk voor de continuïteit van de organisatie. De visie, waarden en strategie van de organisatie worden een dode letter als ze niet zichtbaar door de directie of het bestuur worden gedragen en uitgedragen.

Het belang dat de top hieraan hecht kan op verschillende manieren tot uiting komen:

- Concrete besluiten waarin de waarden van de organisatie uitdrukkelijk naar voren komen, zoals het starten van een cultuurveranderingsprogramma. De echte test ligt bijvoorbeeld in de beslissing om zaken die geld opleveren niet te doen ten gunste van andere waarden, zoals integriteit of klantbelang.
- Maatregelen die medewerkers doen stil staan bij de uitvoering van het beleid in de dagelijkse praktijk, zoals het moeten afleggen van verantwoording of het periodiek bespreken van de naleving van de gedragscode.
- Maatregelen die zorgen voor meer aandacht van de medewerkers voor de organisatiewaarden, zoals dilemmatraining en verplichte interne consultatie bij dilemma's.
- Acties die helder naar voren brengen dat het niet naleven van regels (non-compliance) in de organisatie niet geaccepteerd wordt, met daaraan gekoppeld monitoring en handhaving.

Naast concrete maatregelen die het bestuur neemt, is ook de stijl van leidinggeven een belangrijke component van Toon aan de Top. Een dominante leider kan in sommige organisaties of fasen heel effectief zijn, in andere situaties juist niet. Het ideale type leiderschap is in de tijd ook aan verandering onderhevig.

# 3 | Maatschappelijke relevantie van Toon aan de Top

Toon aan de Top is vanuit maatschappelijk oogpunt gezien een zeer relevant onderwerp. Een onderwerp waar meerdere partijen aandacht voor zouden (moeten) hebben, zoals accountants, commissarissen, aandeelhouders en externe toezichthouders.

## Accountants

De (controlerend) accountant wil graag gezien worden als de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Stakeholders zien dat niet altijd en verwachten dat de accountant zaken die niet goed (dreigen te) gaan, tijdig signaleert. Daarnaast verwacht de politiek dat de accountant zijn signalerend vermogen beter inzet voor bestuurders, commissarissen en andere stakeholders. De maatschappelijke relevantie van de accountant moet dus omhoog. Meer aandacht voor de Toon aan de Top bij opdrachtgevers van de accountant levert hier een wezenlijke bijdrage aan.

### Zonnekoningen

*Professor Kees Cools van de RUG onderzocht enkele jaren geleden 25 grote boekhoudschandalen zoals Enron, Worldcom en Ahold. Hij vergeleek de besturing van deze bedrijven met die van 25 soortgelijke bedrijven waar geen fraude plaats had gevonden. De oorzaak van de fraudes bleek niet in het ontbreken van formele governance structuren te liggen. De belangrijkste oorzaken waren het Zonnekoninggedrag van CEO's, excessieve variabele beloningen en het afgeven van irreële targets. Bij de frauderende bedrijven was sprake van gevierde helden, mensen met een buitensporige grote populariteit in het zakenleven en daarbuiten. De sjoemelende CEO's werden ruim drie keer zo vaak geciteerd in de pers als hun collega-bestuursvoorzitters en waren twee tot tweeënhalf keer vaker gescheiden. Het grootste probleem van een Zonnekoning is echter niet zijn hang naar glorie, roem en heldenverering. Nee, hij duldt geen tegenspraak en dat is veel ernstiger, aldus Cools. Dan verdwijnen de checks and balances en wordt de macht niet langer gecontroleerd. Het succes wordt dan de kiem van het probleem. Uit ander wetenschappelijk onderzoek komt naar voren dat fraude vaker voorkomt bij hoog narcistische CEO's, in vergelijking tot CEO's die lager scores op de narcistische persoonlijkheidsdimensie. Het resulteert in afnemende financiële prestaties, minder tegenmacht en een hogere fraudegevoeligheid.*

## Commissarissen

Commissarissen verwachten méér van de accountant, als het gaat om het delen van indrukken die de accountant heeft van de Toon aan de Top. In hun gesprekken met de accountant - zonder aanwezigheid van het bestuur - kunnen onder-

werpen meer expliciet aan bod komen. De accountant kan zijn indrukken vrijmoedig delen en moet in ieder geval, indien van toepassing, zijn zorgen bij de commissarissen op tafel leggen. Ook moet hij proactief contact opnemen als hij ernstige bedenkingen heeft over de Toon aan de Top; normaal gesproken na bespreking met het bestuur. Er wordt van de accountant in een dergelijk geval niet zozeer om een hard oordeel gevraagd, maar wel om een mening, een zogenaamde soft opinion. Volgens de commissarissen zijn accountants daarin nog te terughoudend. De commissarissen dienen de accountant echter ook zelf actiever vragen te stellen over de Toon aan de Top. Dit past in de 'corporate governance'-ontwikkelingen waarin de maatschappij steeds hogere eisen stelt aan het toezicht door de Raad van Commissarissen. Commissarissen worden in reactie hierop steeds professioneler en proberen hun toezichhoudende taak zo goed mogelijk in te vullen.

**“Wat de accountant kan doen is het delen van informatie met commissarissen over bijvoorbeeld risicomanagement en de tone at the top. Dat gebeurt steeds vaker. Dat is een verschil ten opzichte van een aantal jaren geleden, toen werkten commissarissen en accountants minder met elkaar samen. Commissarissen betrokken toen hun informatie nog overwegend van raden van bestuur.”**

*Bart Jonker (partner Grant Thornton) op Accountant.nl, op basis van onderzoek in 2013 onder commissarissen*

De NBA vindt dat accountants intensiever contact dienen te hebben met de Raad van Commissarissen/Toezicht<sup>3</sup>. Accountants en commissarissen zijn immers bondgenoten<sup>4</sup>. Bij intensivering van het onderling overleg ontstaan er meer natuurlijke momenten om over de Toon aan de Top te praten. Dat is in het belang van beide partijen en uiteraard ook in het belang van de betreffende organisatie en zijn stakeholders. Er dient voldoende tijd te zijn om van gedachten te wisselen over de interne beheersing van de organisatie, waarbij de Toon aan de Top een vast agendapunt zou moeten zijn.

## Aandeelhouders

Dat de Toon aan de Top als een zeer belangrijk onderwerp wordt beschouwd blijkt ook uit het feit dat aandeelhouders in aandeelhoudersvergaderingen 2013 van Nederlandse beursfondsen vragen hebben gesteld over de Toon aan de Top<sup>5</sup>.

## Externe toezichthouders

Ook externe toezichthouders zoals DNB en AFM hebben steeds meer aandacht voor de Toon aan de Top bij de organisaties waar zij toezicht op houden.

DNB heeft mede door de crisis vastgesteld dat gedrag en cultuur van grote invloed zijn op de resultaten van een financiële instelling<sup>6</sup>. Om die reden heeft DNB de afgelopen jaren haar toezicht op gedrag en cultuur een stevige impuls gegeven. Door ineffectief gedrag en een ongezonde cultuur vroegtijdig te signaleren en aan te pakken kunnen grote financiële risico's voorkomen worden. Het voorbeeldgedrag van de leiding vormt een belangrijk onderdeel van het beoordelingskader van DNB.

<sup>3</sup> NBA Adviesrapport De Raad van Commissarissen als opdrachtgever van de accountant, september 2011.

<sup>4</sup> Zie ook Bondgenoten in Governance, studierapport IIA/NIVRA.

<sup>5</sup> Zie de NBA publicatie Accountant, wat heb je te vertellen? De accountant in de aandeelhoudersvergadering (AVA), Onderzoek naar de praktijk in 2013 (november 2013).

<sup>6</sup> Zie DNB brochure Toezichtmethodieken gedrag en cultuur, augustus 2013.





# 4 | Wat kunt u als accountant doen om de Toon aan de Top te bespreken?

## 4.1 Hoe verkrijgt u informatie over de Toon aan de Top?

Het is van belang dat u voldoende informatie, indrukken en meningen verzamelt om uw observaties te kunnen delen met de bestuurders en interne toezichthouders. Daartoe instrueert u in de pre-audit meeting het controle- of auditteam om alert te zijn op signalen vanuit de organisatie in hun contacten met de personeelsleden van de cliënt/opdrachtgever.

Inzet van andere deskundigen, zoals gedragswetenschappers, valt bij sommige grotere organisaties te overwegen. Belangrijke bronnen van mogelijke signalen met betrekking tot de Toon aan de Top kunnen zijn:

### Governance

- Notulen van de Raad van Commissarissen, waarin opgenomen de uitkomsten van de jaarlijkse evaluatie van het bestuur:
  - Zijn er voldoende aanwijzingen waaruit blijkt dat de Raad van Commissarissen de effectiviteit van de Toon aan de Top betreft in hun evaluatie van het bestuur?
  - Is de Raad van Commissarissen voldoende kritisch ten opzichte van de top?
  - Is er voldoende open communicatie en vertrouwen tussen de RvC en de top?
- Budgetbesprekingen: is er sprake van grote druk om de afgesproken targets te halen? Kunnen deze prikkels leiden tot manipulatie van de rapportages?
- Conclusies en aanbevelingen in rapporten van de afdelingen Internal Audit, Compliance en Risicomanagement, indien aanwezig.
- Eventuele meldingen van klokkenluiders en de wijze van afhandeling.

### Bestuur

- De inhoud van het remuneratiebeleid: zijn hier wellicht prikkels voor de top in verwerkt die aanleiding kunnen geven tot verkeerd gedrag?
- Enkele willekeurig gekozen onkostendeclaraties van de top, om een beeld te krijgen van hun declaratiegedrag. Is er sprake van buitensporige uitgaven? Worden privé-uitgaven gedeclareerd?
- Publicaties in de media. Vertoont het bestuur Zonnekoninggedrag? Hoe groot zijn de foto's van het bestuur in het jaarverslag en andere uitingen van de organisatie? Verschijnt een bestuurder regelmatig in de pers en gaat het dan om zijn persoon of om de organisatie die hij leidt?
- Hoofdkantoor, werkkameromvang en -inrichting, directie-auto: passen die bij de waarden van de organisatie?

## Personeel

- Uitkomsten medewerkers tevredenheidsonderzoek: hoe hoog was de participatiegraad?
- De wijze waarop opvolging wordt gegeven aan deze uitkomsten, inclusief de interne communicatie.
- Informatie over het (kort) ziekteverzuim van uw opdrachtgever, in verhouding tot de landelijke percentages in de branche; inclusief analyses van de afdeling HRM.
- De verslagen van het overleg tussen bestuurder en Ondernemingsraad en een (informeel) gesprek met de voorzitter van de Ondernemingsraad.
- Het (elektronische) prikbord/intranet: welke communicatie wordt hier gepresenteerd?
- (Informeel) gesprekken met andere functionarissen dan die van de financiële administratie. Uiteraard geldt dit voor specifieke afdelingen zoals Internal Audit, Control, HRM, Risk Management en Compliance, maar ook gesprekken met minder voor de hand liggende functionarissen zoals magazijnpersoneel (tijdens inventarisaties), projectleiders en zelfs secretaresses en receptionistes leveren soms nuttige informatie op.
- Het informele circuit. Accountants dienen hun oren en ogen goed te gebruiken. Waar heeft men het over in de wandelgangen, het bedrijfsrestaurant en bij de koffieautomaten?

## 4.2 Wat zijn attentiepunten en mogelijk te stellen vragen?

De hierna volgende vragen en aandachtspunten helpen u om gericht aandacht te geven aan de Toon aan de Top bij uw cliënten/opdrachtgevers en om inhoud te geven aan uw signalerende functie. Het is echter nadrukkelijk niet de bedoeling dat u deze opsomming gebruikt als een simpele checklist.

### 4.2.1 Walk the talk: voorbeeldgedrag van de leiding

- Zijn er voorbeelden waaruit blijkt dat de top in de besluitvorming de financiële doelstellingen laat prevaleren boven de kernwaarden van de organisatie?
- Bestaat er een bovenmatige betrokkenheid of vooringenomenheid van de top bij de keuze van verslaglegging of bij het bepalen van belangrijke schattingsposten?
- Waren de veronderstellingen onder de schattingen in het voorgaande jaar juist en volledig?
- Is het risico aanwezig dat functiescheidingen worden doorbroken door de top of door een informele organisatie?
- Wordt het belang van een goede interne beheersing door de top voldoende onderkend en onderschreven?
- Maakt de top onderscheid tussen zakelijke en privé transacties?
- Staat de top onder grote druk om aan de verwachtingen van derden te voldoen, waaronder het behalen van financiële doelstellingen zoals omzet en resultaat?
- Heeft de top een bovenmatige belangstelling voor het verhogen van de aandelenkoers of de trend in de resultaten?
- Wat is de houding van de top ten aanzien van het naleven van relevante wet- en regelgeving?
- Oefent de leiding grote druk uit op management en medewerkers om de financiële doelstellingen te halen?
- Zijn de beloningen van de top hoger dan gebruikelijk en/of sterk winstafhankelijk?
- Organiseert de top momenten om te reflecteren op hun samenwerking, leiderschap en wijze van besluitvorming? Wordt daar voldoende tijd voor genomen? Wordt hierbij gebruik gemaakt van een externe deskundige?
- Is er sprake van dominant leiderschap? Of is de top in staat om meerdere leiderschapstijlen flexibel toe te passen?
- Is er sprake van veelal informele besluitvorming?
- Is er sprake van opportunistisch afwijken van strategie- of organisatie doelstellingen?
- Zijn er symptomen van group think<sup>7</sup>? Is er een hang naar consensus?
- Zijn er maatregelen getroffen om evenwichtige besluitvorming toe te passen? Bijvoorbeeld door middel van het organiseren van tegenspraak of anonieme stemming bij belangrijke beslissingen?

<sup>7</sup> Group-think is een psychosociaal fenomeen, waarbij een groep van op zich zeer bekwame personen zodanig wordt beïnvloed door groepsprocessen, dat de kwaliteit van groepsbesluiten vermindert. Het ontstaat als groepsleden primair letten op het behoud van overeenstemming en eensgezindheid bij een beslissingsproces, in plaats van een kritische overweging van de feiten.

## 4.2.2 Zichtbaarheid: het gedrag dient zichtbaar te zijn voor het personeel

- Is het voor de medewerkers zichtbaar dat de top voldoet aan de eigen standaarden?
- Hoe percipieert de werkvloer de Toon aan de Top?
- Is sprake van gezamenlijke uitstraling en optreden van bestuurders richting hun organisatie? Worden de medewerkers betrokken in de dagelijkse keuzes?
- Vertoont de top zich regelmatig in het bedrijfsrestaurant en is er dan sprake van informele gesprekken met de medewerkers?
- Stelt de top keuzes, veronderstellingen en schattingen ter discussie in een open sfeer?
- Maakt de top gebruik van social media, zoals een persoonlijke blog, om persoonlijke meningen en ervaringen te delen met de organisatie?

### Hoe brengt u uw voorbeeldfunctie dan in de praktijk?

“Door me te laten zien. De leiding van een concern moet niet afgeschermd zitten van de rest van de organisatie. Ik neem (...) als voorbeeld. Daar heeft de raad van bestuur besloten om niet meer op de hoogste verdieping van het hoofdkantoor te gaan zitten. De leden zitten daar nu op de begane grond, achter glas en voor iedereen zichtbaar. Er is geen aanvullende afscherming. Misschien kan dat niet in ieder bedrijf, maar het is wel een duidelijk signaal aan de medewerkers.”

*FD 28 december 2013: gesprek met Tom de Swaan, Chairman bij Zurich en professioneel toezichthouder:*

## 4.2.3 Open cultuur en vertrouwen

### Cultuur

- Waaruit blijkt dat de top medewerkers stimuleert om dilemma's te bespreken of om kritiek te uiten?
- Blijkt uit de medewerkerssurvey dat zij zich voldoende gewaardeerd en betrokken voelen? Was de respons op die survey naar verwachting?
- Is er sprake van een relatief hoog verloop van sleutel functionarissen? Worden er exit interviews gehouden? Door wie? En wat zijn de belangrijkste uitkomsten?
- In hoeverre is de top gericht op het taakinhoudelijke aspect en in hoeverre wordt bewust gestuurd op menselijke aspecten?
- Voelen managers zich veilig om hun mening te geven in vergaderingen met de top? Zijn er waarborgen dat alle betrokken groepsleden en sleutelfunctionarissen participeren in de voorbereiding van een besluit?
- Is er sprake van een cultuur waarin men elkaar durft aan te spreken op gedrag, in situaties waarin dit gedrag onwenselijk of niet effectief is?
- Hoe komen belangrijke besluiten tot stand? Wordt er constructief gediscussieerd? Wordt men voldoende uitgedaagd?
- Zijn er maatregelen genomen om tegenspraak in de top van de organisatie structureel te organiseren?
- Worden lastige emotionele, menselijke kwesties en/of fundamentele keuzes besproken of juist uit de weg gegaan?
- In hoeverre worden gemaakte fouten openlijk besproken met het doel daar als organisatie van te leren? Is er ruimte voor het bespreken van taboes en andere opvattingen?
- Wordt een positief-kritische houding van de medewerkers gestimuleerd? Zo ja, waar blijkt dit uit?

### Kernwaarden/gedragscode

- Zijn de kernwaarden van de organisatie voldoende duidelijk bij de medewerkers? Hoe heeft de top dat vastgesteld?
- Zijn er trainingsprogramma's voor de medewerkers, ter ondersteuning van de kernwaarden van de organisatie? Is deelname verplicht? Zo niet, hoe hoog is de participatiegraad?





- Is er een interne gedragscode opgesteld? Wordt hierin aandacht besteed aan integriteit en ethische waarden?
- Op welke wijze wordt die code gecommuniceerd naar de medewerkers?
- Wat wordt gedaan om die code 'levend' te houden? (trainingen, op agenda afdelingsvergaderingen, delen van best practices, etc.)
- Neemt de top disciplinaire maatregelen ten opzichte van medewerkers die zich niet houden aan de principes van de code? Zo ja, op welke wijze wordt dit intern gecommuniceerd?
- Op welke wijze communiceert de top over het belang en het bevorderen van integriteit en ethische waarden?
- Is de risicobereidheid van de top helder gecommuniceerd aan de medewerkers?

## 4.3 Op welke wijze kunt u de Toon aan de Top bespreken en eventuele ernstige bevindingen rapporteren?

De NBA adviseert om al bij de start van de controle/audit in besprekingen met het bestuur en de interne toezichthouders aan te kondigen dat u meer aandacht zult besteden aan de Toon aan de Top, zodat dit voor hen niet als een verrassing komt. Afhankelijk van de reacties kunt u nog nadere toelichting geven op het doel en de achtergronden, mede met behulp van deze brochure.

Het is nadrukkelijk niet de bedoeling dat u een oordeel geeft over de Toon aan de Top. Er bestaan immers geen normen voor Toon aan de Top en u bent er als accountant (waarschijnlijk) ook niet voor opgeleid. Dat neemt niet weg dat u op dit terrein toegevoegde waarde kunt leveren. U komt immers bij veel verschillende organisaties over de vloer. Als buitenstaander kunnen u zaken opvallen die binnen de organisatie als normaal worden ervaren. Het is aan te bevelen dat u benadrukt dat u uw observaties eerst bespreekt met het bestuur en dat u die niet direct vastlegt in uw rapportages, uitzonderingen daargelaten. Alleen ernstige bevindingen krijgen een plaats in de management letter of het auditrapport. U kunt uiteraard ook positieve indrukken van de Toon aan de Top meenemen in uw besprekingen.

Overleg welke vergaderingen van het bestuur en de interne toezichthouders zich het beste lenen voor de bespreking van de Toon aan de Top. Het is van belang dat hiervoor voldoende tijd wordt ingeruimd. Verder verdient het voor openbaar accountants aanbeveling om, voorafgaand aan de bespreking met het bestuur, de observaties af te stemmen met het hoofd van de afdeling Internal Audit en, indien aanwezig, met de afdeling Compliance. Dat kan uw observaties versterken en past in de wijze waarop de accountant samenwerkt met deze afdelingen.

Bespreek de Toon aan de Top ook regelmatig met de Raad van Commissarissen/Toezicht. Onderwerpen die dan aan de orde kunnen komen zijn zonnekoningengedrag, steekpenningen, verkeerde prikkels in het bonusbeleid, declaratiegedrag bestuur, druk om resultaten te sturen, de beheerscultuur, de afweging van strategische doelen en het risicomanagement. U zult niet bang moeten zijn om uw mening te geven, ook als daar niet om wordt gevraagd. Indien sprake is van ernstige bevindingen kunt u niet volstaan met een mondelinge bespreking. U rapporteert dan ook schriftelijk en hanteert bij onvolgende opvolging de escalatieladder, zoals beschreven in best practice 5 van de NBA-brochure 'De signalerende accountant' (november 2013):

### Hanteer een escalatieladder bij het niet-opvolgen van signalen

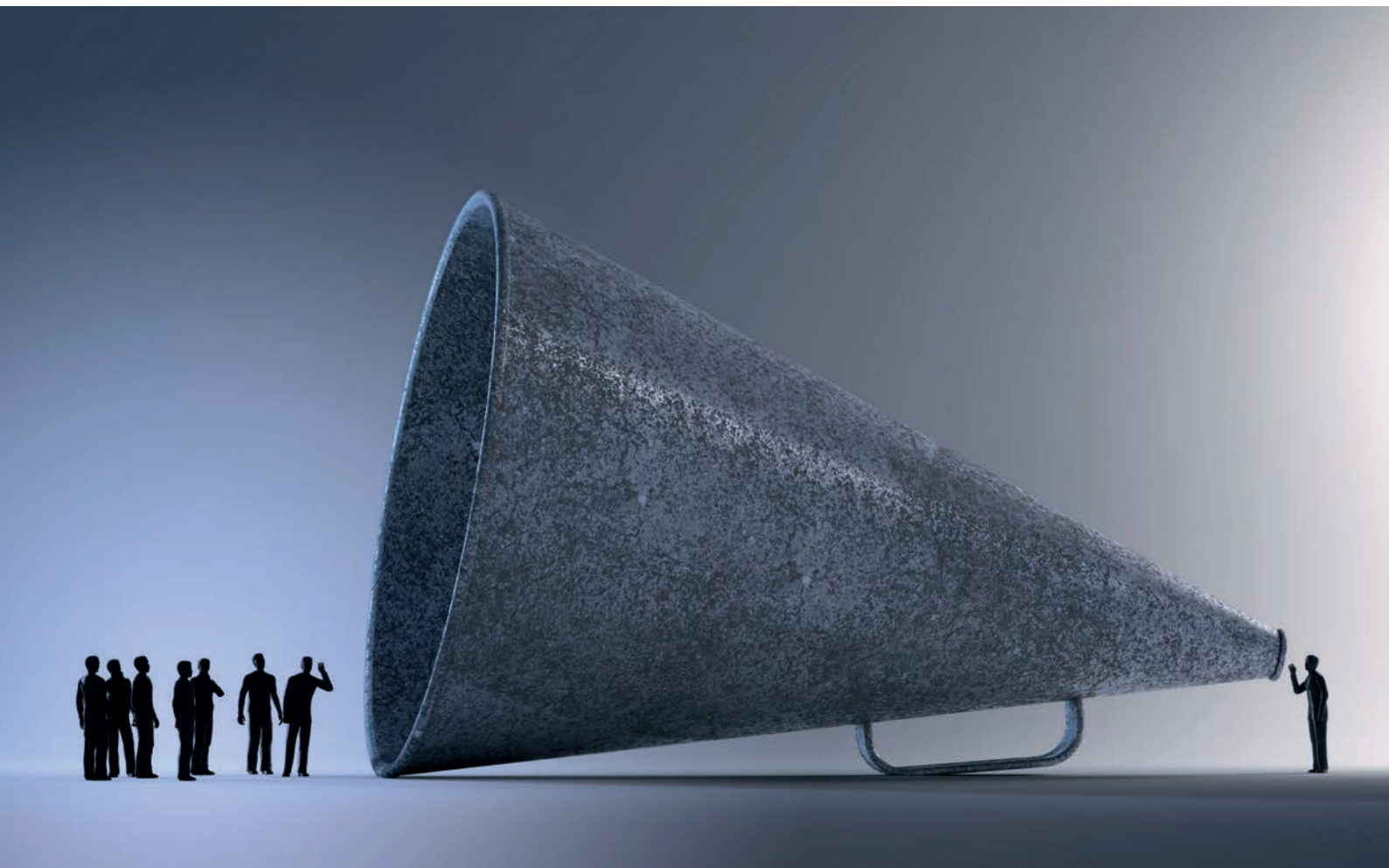
*De accountant hanteert een escalatieladder bij niet adequate opvolging van zijn signalen en legt deze bij voorkeur vast in zijn opdrachtbevestiging. Deze escalatieladder start met een mondelinge bespreking van de betreffende signalen met de CFO. De hierop volgende fasen in de escalatieladder zijn o.a. schriftelijke rapportages aan bestuur en RvC, opname in de accountantsverklaring en uiteindelijk het besluit om de opdracht op te zeggen, inclusief melding aan de externe toezichthouder. Afhankelijk van de ernst van zijn bevindingen kiest de accountant de vereiste stap in deze escalatieladder.*

# 5 | Afsluiting

Deze NBA-brochure is een vervolg op het discussierapport Het boegbeeld als voorbeeld. Accountants over Toon aan de Top, dat de NBA in september 2012 heeft gepubliceerd.

Deze brochure is tot stand gekomen met behulp van de NBA Signaleringsraad, alsmede Mazars, BakerTillyBerk, EY, KPMG, DNB, Reed Elsevier en Group Audit ABN AMRO.

Voor meer informatie over de inhoud van deze publicatie kunt u zich wenden tot J. Scheffe RA RO CIA van de NBA, telefoon 020 - 301 03 05 of e-mail [j.scheffe@nba.nl](mailto:j.scheffe@nba.nl)



Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



**NBA**

Antonio Vivaldistraat 2 - 8  
1083 HP Amsterdam  
Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam

T 020 301 03 01  
E [info@nba.nl](mailto:info@nba.nl)  
I [www.nba.nl](http://www.nba.nl)