

# **Intern toezicht naar een hoger niveau via de PDCA-cyclus**

**Annika Galle, Danielle Oosthoek, Marlène Jans en Auke de Bos**

*Een onderzoek naar de interacties tussen de Raad van Commissarissen, de externe toezichthouder en de externe accountant is aanleiding geweest om handreikingen te ontwikkelen ter verdere professionalisering van het intern toezicht. Deze handreikingen zijn uitgewerkt in een plan-do-check-act cyclus. Het continu doorlopen van deze PCDA-cyclus kan bijdragen aan aantoonbaar deskundig toezicht dat continu verbetert.*

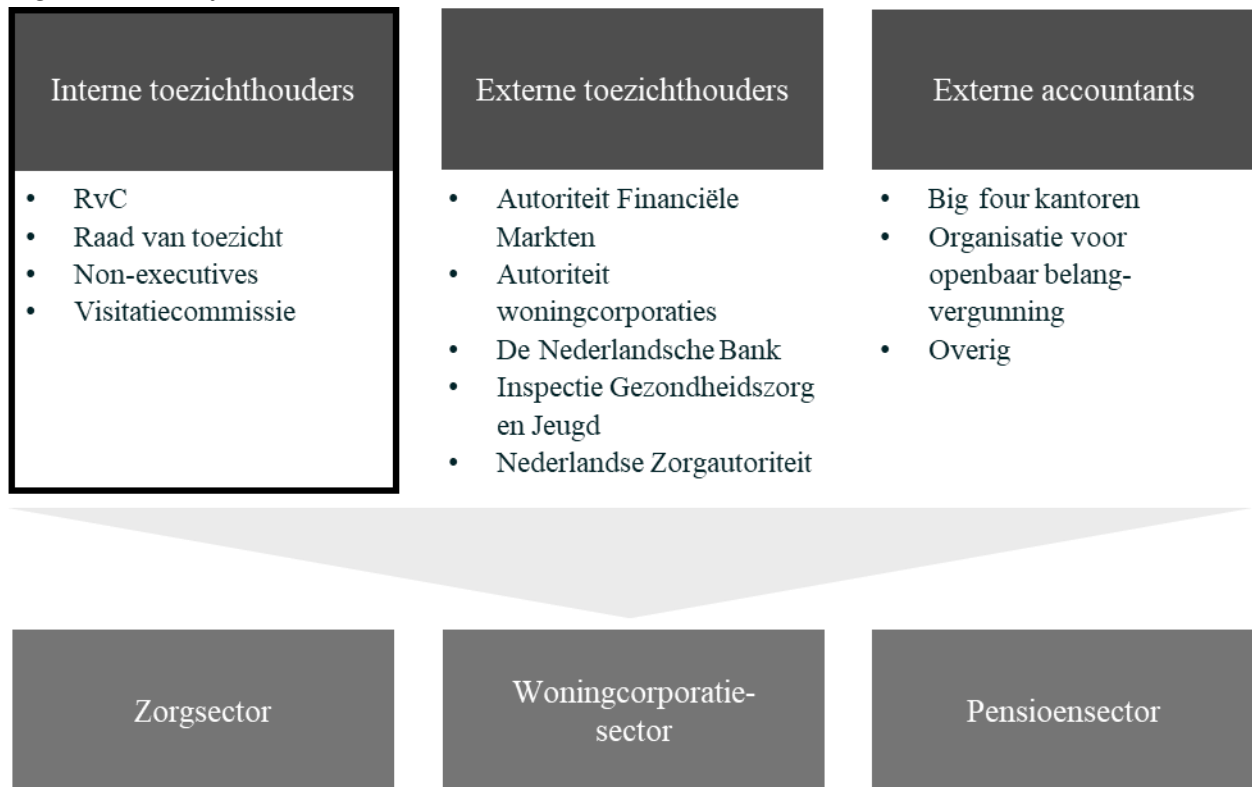
## **1. Inleiding**

De juiste *tone at the top* draagt in belangrijke mate bij aan de juiste cultuur van een organisatie. Hierbij is het bestuur in de lead, maar wordt van de Raad Commissarissen (hierna: RvC) verwacht om hierbij richtinggevend te zijn. Echter, slechts met de *tone at the top* is de cultuur nog niet in orde. De vervolgstap is dat wordt gehandeld naar wat uitgedragen wordt, de bekende *walk the talk*. In dit artikel ligt de focus op de vraag hoe de RvC met aantoonbare deskundigheid een bijdrage kan leveren aan professioneel toezicht. Wij schetsen het belang van de interacties van de RvC met de externe toezichthouder en de accountant. Daarbij zal zoals hieronder toegelicht de RvC aantoonbaar en deskundig toezicht moeten houden. De combinatie van de interacties met het extern toezicht en de accountant en de aantoonbare deskundigheid wordt vervolgens uitgewerkt in een model met concrete handreikingen voor de RvC. Dit model - vormgegeven als een continue cyclus - is een hulpmiddel voor het intern toezicht bij het omarmen en uitdragen van een goede organisatiecultuur.

## **2. Interacties van het intern toezicht**

Het krachtenveld van toezicht is continu aan verandering onderhevig. Hieronder valt ook de interactie tussen interne en externe toezichthouders en externe accountants. Ondanks het belang van toezicht en interacties tussen verschillende toezichthouders is hiernaar weinig onderzoek gedaan. Daarom hebben wij vanuit het International Center for Financial law and Governance van de Erasmus School of Law specifiek de interacties tussen de interne toezichthouder, externe toezichthouder en de accountant onderzocht in twee semipublieke sectoren (de woningcorporatie en de zorgsector) en in de pensioensector. De reikwijdte van het gehele onderzoek volgt uit figuur 1. Het onderhavige artikel is vanuit het perspectief van de interne toezichthouder geschreven, waarbij we als uitgangspunt de RvC gebruiken. Uiteraard geldt het onderstaande ook voor de andere vormen van intern toezicht (non-executives, raad van toezicht of visitatiecommissie).

Figuur 1 Reikwijdte van het onderzoek



Uit het onderzoek volgt in grote lijnen dat de rol van de toezichthouders zowel binnen de sectoren zelf (via governance codes), als vanuit de wetgever is versterkt en geprofessionaliseerd. Over het algemeen is er een toename in het contact tussen de RvC, het extern toezicht en de accountant zichtbaar. Deze interacties tussen de externe toezichthouder en de RvC worden veelal als directief vanuit het extern toezicht ervaren. Daarnaast hebben de RvC en de accountant (te) weinig contact met elkaar. Dit varieert uiteraard per sector en hangt mede af van de omvang en complexiteit van de organisatie. Soms is sprake van een daadwerkelijke relatie, maar veelal heeft men enkel losse contactmomenten met het extern toezicht en/of de accountant zoals bij incidenten of de betrouwbaarheids- en geschiktheidsstoets. Ook al is er geen sprake van een directe relatie of van veelvuldig contact, de bestaande of gewenste interacties tussen deze drie partijen dragen bij aan het verbeteren van het toezicht, zo geven de resultaten van het onderzoek aan. Het gebruik van gezonde tegenspraak helpt om de kwaliteit van de besluitvorming te verbeteren. Alhoewel hier drie partijen bij betrokken zijn, ligt het initiatief toch vooral bij de RvC door zich bewust te zijn van zijn rol en het voorhanden instrumentarium te benutten.

### 3. Aantoonbaar deskundig

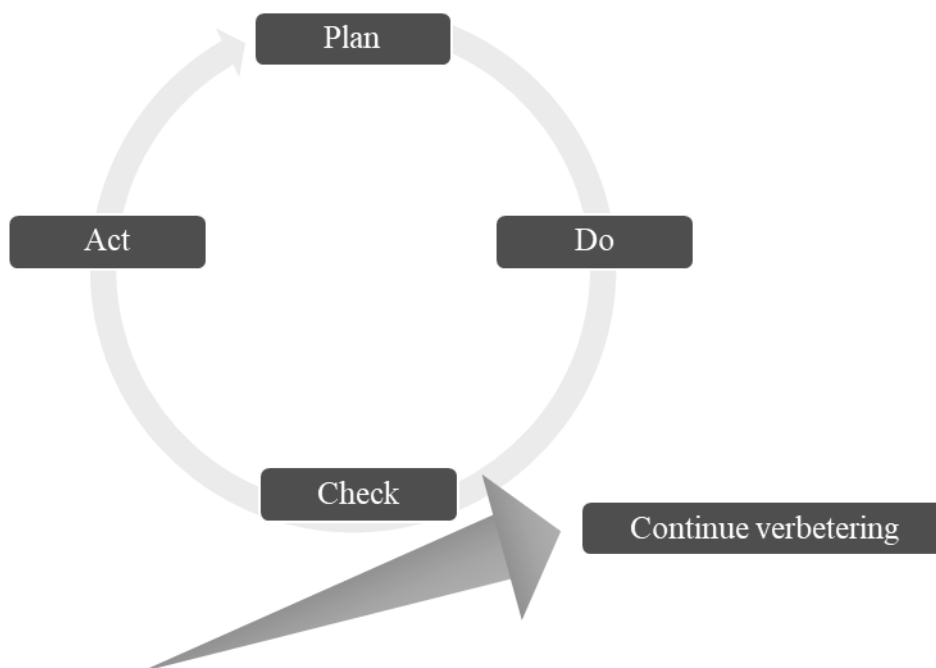
Het verbeteren van toezicht gaat hand in hand met aantoonbaar deskundig opereren, concludeerden wij naar aanleiding van het onderzoek. Met aantoonbaar doelen wij op uitgebalanceerde transparantie in het jaarrapport en op de website van de organisatie. Onder deskundigheid vallen items zoals de samenstelling, expertises en zelfevaluatie van het intern toezicht. Te vaak is dit

echter nog enkel intern gericht, terwijl daarbij juist de interacties met het extern toezicht en de externe accountant tot verdere kwaliteitsverbetering kunnen leiden. Ook is van belang dat de RvC zelf advies en/of kennis binnen alle lagen van de organisatie kan inwinnen of indien nodig extern kan inhuren. Op basis van het uitgevoerde onderzoek, de opgedane kennis over de sectoren en de gesprekken met de geïnterviewde personen introduceren wij hieronder de Plan-Do-Check-Act-beheersingscyclus (PDCA-beheersingscyclus) specifiek voor het intern toezicht.<sup>1</sup> Het model is bedoeld als conceptueel denkkader en biedt het intern toezicht concrete handreikingen om aantoonbaar en deskundig toezicht te houden. Voor de meer sectorspecifieke aanbevelingen verwijzen wij naar het volledige onderzoek.

#### 4. PDCA-beheersingscyclus voor het intern toezicht

De onderhavige cyclus (zie figuur 2) is gericht op hoe een RvC zowel intern (binnen de RvC), als extern (de interacties met de externe toezichthouders en accountant) kan verbeteren. Het cyclische karakter benadrukt dat verbeteren van toezicht een continu proces is.

*Figuur 2 Plan-Do-Check-Act beheersingscyclus*



De cyclus is ingevuld aan de hand van concrete aanbevelingen die volgen uit het onderzoek voor de drie sectoren. Desalniettemin is deze ook bruikbaar voor andere sectoren. Bij iedere fase in dit model (*Plan, Do, Check, Act*) volgen handreikingen. Een deel hiervan zal bekend zijn of voor de hand liggen, maar een deel zal ook nieuwe inzichten op kunnen leveren. Bij nadere invulling en toepassing van de cyclus moet uiteraard rekening worden gehouden met de relevante omstandigheden, waaronder de omvang en de complexiteit van de sector en de organisatie (proportionele en risico gebaseerde toepassing, ofwel *made to measure*). Hieronder worden de verschillende fases en bijbehorende handreikingen toegelicht. De vier fases zijn het plannen van

acties (*Plan*), het uitvoeren van deze acties (*Do*), het checken van de resultaten van de uitgevoerde acties (*Check*) en het bijsturen van de uitgevoerde acties indien dit noodzakelijk is op basis van de check (*Act*). Doordat het een cyclisch model betreft, worden de vier fases telkens opnieuw doorlopen, wat tot een continue verbetering van het intern toezicht leidt en tot eventuele aanpassingen aan veranderende externe omstandigheden. Aanvankelijk zal het doorlopen van de cyclus veel tijd en aandacht kosten, maar gaandeweg gaat de vicieuze cirkel steeds sneller en wordt het uitvoeren van de cyclus een automatisme (let wel: het uitvoeren van de cyclus, *niet* de inhoud).

### Het plannen van acties (*Plan*)

De eerste fase is het plannen van acties. Om een verandering door te kunnen voeren, is het belangrijk om vooraf duidelijk voor ogen te hebben: wat veranderd moet worden (*what*), hoe dit te realiseren (*how*) en wie daarbij welke rol inneemt (*who*). Ook is raadzaam in deze fase te bepalen hoe over dit deel van het toezicht verantwoording wordt afgelegd. Zodra de RvC dit helder voor ogen heeft, kunnen doelen en ambities meer specifiek worden gemaakt. Deze plannen zullen intern gericht zijn op de RvC zelf, maar ook op de interacties van de RvC met de externe toezichthouders en de externe accountant. Deze relaties kunnen worden versterkt door intern afspraken te maken over wie wanneer contact heeft, maar ook wat over en weer van elkaar verwacht wordt en hoe informatie aan elkaar wordt verstrekt. Tevens kan de RvC inspelen op de agenda van de externe toezichthouders en zo verbeterpunten oppakken. De verdere handreikingen binnen deze fase zijn zichtbaar in tabel 1. Sommige elementen lijken evident, andere kunnen een waardevolle toevoeging zijn.

Tabel 1 PDCA-beheersingscyclus: het plannen van acties (*Plan*)

<b>PDCA-beheersingscyclus</b>	
<b><i>Plan</i></b> <b>(plannen)</b>	<b>Ten aanzien van de eigen rol:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definieer duidelijke ambities en vertaal dit naar <i>smart</i> geformuleerde doelen.</li> <li>- Definieer een duidelijke rolopvatting en bepaal welke expertise nodig is (profielschetsen).</li> <li>- Maak een jaarplan en een agenda (wat wil je wanneer bereiken, met wie en hoe?).</li> </ul>

	<p><b>Ten aanzien van de externe toezichthouder(s):</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Formuleer duidelijk de verwachtingen van het intern toezicht ten aanzien van de relatie van het bestuur met de externe toezichthouder.</li> <li>- Spreek met het bestuur af hoe de informatievoorziening verloopt; periodiek in het algemeen en incidenteel op het moment dat er iets speelt.</li> <li>- Blijf op de hoogte van relevante (sectorale) wet- en regelgeving, de positie van de externe toezichthouder en de toezichtagenda.</li> <li>- Maak duidelijk aan bestuurders, dat je ook toezicht houdt op de (ver-)houding van de bestuurder ten opzichte van de externe toezichthouder.</li> </ul>
	<p><b>Ten aanzien van de externe accountant:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Stel vast dat je voldoende deskundigheid hebt als interne toezichthouder om de accountant te laten functioneren als ‘de oren en ogen’ van de interne toezichthouder.</li> <li>- Definieer de rol van het intern toezicht in relatie met de accountant.</li> <li>- Definieer welke informatie van de accountant wordt verwacht en welke vragen minimaal aan de accountant moeten worden gesteld.</li> </ul>

### Het uitvoeren van acties (*Do*)

De tweede fase in de cyclus betreft het uitvoeren van de plannen en ambities. In tabel 2 zijn de handreikingen daartoe zichtbaar. Voor het realiseren van plannen en ambities is deskundigheid vereist. Hierbij is het verkrijgen van de relevante en gewenste informatie van belang en bovenal ook het stellen van de juiste kritische vragen door het intern toezicht. Voor het intern toezicht geldt hierbij dat het zich bewust is van zijn eigen rol en instrumenten. De RvC houdt altijd toezicht op de directe relatie tussen het bestuur en de externe toezichthouder, ook al heeft de RvC zelf geen directe relatie of veelvuldig interactie met de externe toezichthouder. Het bespreken van het contact tussen het bestuur en het extern toezicht, het contact tussen de accountant en het bestuur en het stellen van gerichte kritische of juist open vragen hierover leidt tot een beter inzicht voor alle betrokkenen.

Tabel 2 PDCA-beheersingscyclus: het uitvoeren van acties (*Do*)

<b>PDCA-beheersingscyclus</b>	
<p><b><i>Do</i></b> <b>(uitvoeren)</b></p>	<p><b>Ten aanzien van de eigen rol:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Acteer als intern toezicht volgens het uitgezette plan en profielen.</li> <li>- Vraag advies als je als intern toezicht vaststelt dat deskundigheid ontbreekt, en huur externe expertise in indien noodzakelijk.</li> <li>- Richt permanente educatie in voor leden van het intern toezicht.</li> </ul>

	<p><b>Ten aanzien van de externe toezichthouder(s)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bespreek periodiek de relatie van het bestuur met de externe toezichthouder.</li> <li>- Regel dat je alle relevante informatie ontvangt over de relatie tussen het bestuur en de extern toezichthouder.</li> <li>- Woon voorlichtingsbijeenkomsten of informatiesessies bij van de externe toezichthouder.</li> </ul>
	<p><b>Ten aanzien van de externe accountant:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nodig de accountant uit voor auditcommissie vergaderingen of voor de vergadering van de RvT of RvC, en houd minimaal drie keer per jaar contact met de accountant. Bespreek het (i) controleplan, (ii) de management letter en (iii) de jaarrekening en het accountantsverslag.</li> <li>- Houd minimaal één keer per jaar een gesprek met de accountant buiten aanwezigheid van het bestuur, en bespreek de relatie tussen het bestuur en de accountant.</li> <li>- Geef invulling aan de relatie met de accountant en stel de vooraf gedefinieerde vragen.</li> </ul>

### Het meten van ambities en doelstellingen (*Check*)

De derde fase betreft het meten van behaalde ambities en doelstellingen, de ‘*checks*’. Deze fase omvat een terugblik op de geformuleerde plannen en de daarbij afgelegde verantwoording. Dit houdt ook het evalueren van de relatie met de toezichthouders en de externe accountant in. Ten aanzien van de relatie met de externe toezichthouder kunnen de door hen aangedragen verbeterpunten geëvalueerd worden, maar ook de informatiestroom tussen de externe toezichthouder en het bestuur. Wat betreft de contacten met de accountant kan de focus van de evaluatie worden gelegd op de informatiestroom, maar ook op de openheid van deze relatie. Juist aan de accountant kan door de RvC gevraagd worden naar de toon aan de top. Wat zijn de observaties van de accountant naar aanleiding van het contact met het bestuur, het rondlopen binnen de organisatie en het spreken van werknemers, ofwel wat is de *smell of the place*? Meer handreikingen zijn terug te vinden in tabel 3.

Tabel 3 PDCA-beheersingscyclus: het checken van de resultaten van de uitgevoerde acties (*Check*)

PDCA-beheersingscyclus	
<b>Check (meten)</b>	<p><b>Ten aanzien van de eigen rol:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Maak gebruik van kundige externe partijen bij de (zelf)evaluatie van het intern toezicht.</li> <li>- Evalueer of de ambities en doelstellingen zijn behaald.</li> <li>- Definieer de <i>gaps</i> en <i>blind spots</i>.</li> </ul>

	<p><b>Ten aanzien van de externe toezichthouder(s):</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Evalueer of het bestuur proactief tijdig en volledig heeft geïnformeerd.</li> <li>- Evalueer of adequaat is gereageerd op verbeterpunten van de extern toezichthouder.</li> <li>- Evalueer of er is geëscaleerd wanneer dat nodig is, en bezie of dit het nodige effect heeft gehad.</li> </ul>
	<p><b>Ten aanzien van de externe accountant:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Evalueer de externe accountant.</li> <li>- Heeft de accountant tijdig en volledig de RvC/RvT geïnformeerd?</li> <li>- Heeft de accountant ook aangegeven wat de <i>smell of the place</i> is?</li> <li>- Maakt de accountant moeilijke onderwerpen bespreekbaar?</li> </ul>

### Het bijstellen van doelen en ambities (*Act*)

De vierde fase betreft het bijstellen van de doelen op basis van de evaluaties. Overweeg opnieuw de verdeling van de rollen, de wijze, de expertise en de diepgang van het toezicht. Neem hierbij in ogenschouw wat een wenselijke inrichting van de relatie tussen het bestuur en de externe toezichthouder is en herformuleer indien nodig de rol van het intern toezicht in relatie met de accountant. Onze handreikingen ten aanzien van deze fase zijn opgenomen in figuur 4. Deze laatste fase resulteert in een herhaling van de cyclus en brengt de cirkel weer terug bij de eerste fase. Deze continue cyclus is een hulpmiddel voor het intern toezicht bij het uitvoeren van aantoonbaar deskundig toezicht en helpt bij het omarmen en uitdragen van een goede organisatiecultuur.

Tabel 4 PDCA-beheersingscyclus: het bijstellen van doelen en ambities (*Act*)

PDCA-beheersingscyclus	
<b><i>Act</i></b> <b>(bijstellen)</b>	<p><b>Ten aanzien van de eigen rol:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Stel je ambities en concrete doelen bij.</li> <li>- Herdefinieer indien nodig je rolopvatting en wensen voor bepaalde expertises, trainingen, samenstellingen en omvang van je intern toezicht.</li> <li>- Stel je jaarplan en agenda bij.</li> </ul>
	<p><b>Ten aanzien van de externe toezichthouder(s):</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Herformuleer indien nodig de verwachtingen van het intern toezicht ten aanzien van de relatie van het bestuur met de externe toezichthouder.</li> <li>- Herhaal of stel bij met het bestuur de afspraken over het verloop van de informatievoorziening.</li> </ul>

	<p><b>Ten aanzien van de externe accountant:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Herformuleer indien nodig de rol van het intern toezicht in relatie met de accountant.</li> <li>- Herdefinieer welke informatie van de accountant wordt verwacht en welke vragen minimaal moeten worden gesteld.</li> </ul>
	<p><b>Herhaal de gehele cyclus!</b></p>

## 5. Slotopmerkingen

De bovenstaande cyclus hebben wij samengesteld naar aanleiding van de resultaten uit ons onderzoek. Vanuit de drie onderzochte groepen (intern toezichthouders, externe toezichthouders en externe accountants) verkregen wij handreikingen ter professionalisering van het intern toezicht zoals weergegeven in de cyclus. Het continu doorlopen van deze cyclus kan bijdragen aan aantoonbaar deskundig toezicht, waarbij wordt gestreefd naar transparantie, een goede organisatiecultuur en de juiste *tone at the top*. Daarnaast draagt dit bij aan het lerend vermogen van de intern toezichthouder. Uiteraard spelen hierbij wel de omstandigheden zoals de omvang en complexiteit van de organisatie een rol. Wij pleiten dan ook voor een proportionele en risicogebaseerde toepassing. Daarbij is een *check the box* aanpak niet gewenst, maar het doorlopen van de cyclus om goede discussies elkaar te hebben en het toezicht te verdiepen. In essentie is deze cyclus een vicieuze cirkel, maar wel één die zou moeten leiden tot goed toezicht, waarbij wij eenieder uitnodigen tot het verder aanvullen van onze eerste aanzet met handreikingen voor de praktijk.

## Noten

1. De PDCA-beheersingscyclus is opgesteld voor het verbeteren van kwaliteit in het management, ook wel Deming-circle genaamd. Zie voor het gedachtegoed: Deming: Aguayo, Rafael, *Dr. Deming: the American who taught the Japanese about quality*, A Lyle Stuart book. Secaucus, NJ: Carol Pub. Group, 1990.

## Literatuur

- Bökkerink, I. & Couwenbergh P., *Praat ik te veel over duurzaamheid? Get a life*, Het Financieele Dagblad, p. 10, 20 november 2018.
- Bos, A. de, Galle, J.G.C.M., Jans, ME.P.A.R., Meeuwissen, F. & Middelaar, K. van, *Governance in beweging – De interne toezichthouder in de semipublieke sector. Relatie van de interne toezichthouder met de externe toezichthouder en externe accountant in de pensioen-, woningcorporatie- en zorgsector*, Boom Juridisch, Den Haag, 2018.
- Peter, F. ‘Organiseer tegenspraak en luister’, *Goed bestuur & Toezicht*, Nr. 3 2018, p. 26 t/m 30.
- Schartz, M.S., Dunfee, T.W. & Kline, M.J. ‘Tone at the Top: An Ethics Code for Directors?’ *Journal of Business Ethics*, Vol. 58, Nr. 1/3 Apr/May 2005, p. 79-100.
- Werkman, R., ‘De kloof tussen ‘praten over doen’ en ‘doen’’, *M&O*, Nr. 5, p. 24 – 37.



**Auteursgegevens:**

Mr. dr. Annika Galle is universitair docent Financieel Recht aan de Erasmus School of Law van Erasmus University Rotterdam en Academic Director van het International Center for Financial law & Governance (ICFG).

Drs. Danielle Oosthoek is onderzoeksassistent bij de sectie Financieel Recht van Erasmus University Rotterdam.

Mr. Marlène Jans is Director bij RSM Netherlands (GRC) Consultancy B.V. en is daarnaast verbonden aan de sectie Financieel Recht van Erasmus University Rotterdam.

Prof. dr. Auke de Bos is parttime hoogleraar Bedrijfseconomie verbonden aan de Erasmus School of Law van de Erasmus University Rotterdam en is partner bij EY en lid van het Management Team Assurance.