

Een deugdenleer van de controleur

Een inventarisatie van morele dilemma's en kernkwaliteiten

Muel Kaptein

SAMENVATTING De morele reputatie van accountants en controllers heeft, evenals bij andere beroepsgroepen waar controle een hoofdtaak is, de afgelopen jaren onder vuur gelegen. Maar wat zijn eigenlijk de morele criteria voor accountants, controllers en andere controleurs? Dit artikel biedt een inventarisatie van de morele dilemma's waarmee functionarissen met een controletaak worden geconfronteerd. Een deugdenethische analyse van deze dilemma's leidt tot een set van morele kernkwaliteiten voor zowel de individuele beroepsbeoefenaren als de beroepsgroepen. Het artikel sluit af met enkele suggesties voor het bewaken en ontwikkelen van deze morele kwaliteiten.

1 Introductie

'Als controller ben ik nu een jaar werkzaam bij mijn huidige werkgever. Tot mijn schrik heb ik geconstateerd dat het topmanagement royaal eigen onkosten declareert, terwijl voor medewerkers strikte regels gelden. Enkele voorbeelden daarvan zijn het declareren van de wasbeurt van de privé-auto, de catering van verjaardagen aan huis, diners met familieleden en het lidmaatschap van de golfclub. Recentelijk heb ik mijn bedenkingen aan het topmanagement voorgelegd. Tot mijn grote teleurstelling word ik volledig genegeerd. Zelfs mijn collega's vertellen me dat ik mij hiervoor niet verantwoordelijk hoef te voelen. Het is immers al

Prof. Dr. M. Kaptein is sinds 1996 als organisatieadviseur en integriteit auditor werkzaam bij KPMG Integrity & Investigations Services. Hij is eveneens hoogleraar Bedrijfskunde, in het bijzonder op het gebied van de bedrijfsethiek en integriteitmanagement, aan de Rotterdam School of Management, Erasmus Universiteit, vakgroep Business-Society Management.

jaren het geval, het is een keuze van het management zelf en wij zijn als controleafdeling niet het financiële geweten van de organisatie! Wat staat me te doen? Mij erbij neerleggen, stampij maken en desnoods de klok luiden, of maar beter direct een andere werkgever zoeken?'

Dit is een van de dilemma's die tijdens het in dit artikel beschreven praktijkonderzoek is ingebracht. Weliswaar is dit gelukkig een van de zwaardere geïnventariseerde dilemma's, het type vraagstuk komt vaker voor. Wat moet ik doen als ik ben aangesteld om bepaalde normen te controleren en mijn opdrachtgever zich niet aan deze normen houdt en bovendien niet openstaat voor correctie? Wanneer ondergraaft een tolerante dan wel principiële opstelling mijn functioneren en geloofwaardigheid? En wanneer ben ik medeverantwoordelijk voor normovertredend gedrag van anderen?

Dilemma's zijn situaties waarin normen, waarden en belangen met elkaar conflicteren zonder dat er hierin een evidente prioriteit is aan te brengen. Dilemma's tonen, testen en vormen de waarden en normen van personen en organisaties. Dilemma's maken duidelijk welke waarden en belangen belangrijk worden gevonden (het herkennen van een dilemma betekent immers dat aan de conflicterende waarden en belangen een gewicht wordt toegekend) en aan welke waarden en belangen de voorkeur wordt gegeven (een keuze betekent dat gewichten worden toegekend aan de verschillende waarden en belangen). Uit de wijze waarop personen of organisaties met dilemma's omgaan, kunnen we hun ethiek en integriteit aflezen (Kaptein en Wempe, 2002).

Juist in een tijd waarin vanwege de boekhoudschandalen de ethiek en integriteit van (sommige) controllers en accountants in twijfel is getrokken, is het des te belangrijker dat zij op verantwoordelijke wijze met dilemma's omgaan. De door sommigen aangeduide vertrouwenscrisis en het broodnodige herstel aan vertrouwen (Swagerman, 2003) staan niet op zichzelf.

Ook andere beroepsgroepen waarbij controle een kerntaak is, leiden onder een reputatieverlies vanwege laakbaar gedrag van individuele beroepsbeoefenaars. In dit artikel wordt daarom nagegaan met welke dilemma's beroepsgroepen met een controlerende taak worden geconfronteerd. Deze brede insteek biedt de mogelijkheid om de vraagstukken van controllers en accountants in een breder perspectief te plaatsen. Op basis van de geïnventariseerde dilemma's wordt vervolgens nagegaan welke ethische eisen er kunnen worden gesteld aan controleurs. Deze eisen zullen worden geformuleerd in termen van deugden of kwaliteiten. Het artikel sluit af met enkele suggesties voor de wijze waarop deze kwaliteiten ontwikkeld en beschermd kunnen worden. Alvorens de geïnventariseerde dilemma's (paragraaf 4), voorgestelde kerndeugden (paragraaf 5) en implicaties (paragraaf 6) te bespreken, wordt eerst een beknopte uiteenzetting gegeven van de deugdentheorie (paragraaf 2) en de gehanteerde onderzoeksbenadering (paragraaf 3).

2 De deugdenethiek

De klassieke Griekse filosofen waren de eersten in de westerse geschiedenis die de deugdenethiek onderzochten en ontwikkelden. Aristoteles richtte zijn zoektocht naar het ontdekken hoe burgers hun hoogste ideaal van een vervuld leven kunnen bereiken. Hij maakte daarbij een onderscheid tussen intellectuele deugden, zoals wijsheid, en morele deugden, zoals matigheid en vrijgevigheid. Plato onderscheidde daarentegen vier hoofddeugden waartoe alle andere deugden te herleiden zijn, te weten wijsheid, moed, matigheid en rechtvaardigheid. In de Middeleeuwen speelde de deugdenethiek eveneens een belangrijke rol, onder andere door de werken van Thomas van Aquino. Vanaf de zeventiende eeuw heeft de deugdenethiek echter aan waarde ingeboet doordat de wetenschap zich ging beperken tot feiten.

De deugdenethiek heeft echter de laatste decennia weer aan populariteit gewonnen. Uiteenlopende wetenschappers wijzen op de deugdenethiek als oplossing voor de problemen waarmee de handelingsgeoriënteerde beginsletheorie en gevolgenethiek worstelen. In de gevolgenethiek wordt het morele gehalte van een handeling bepaald op basis van de consequenties van het gedrag. Beginsletheoretische theorieën beschouwen de handeling zelf als het object van morele beoordeling. De deugdenethiek richt zich op de intenties achter de handeling. Het gaat bij de deugdenethiek om het morele gehalte van het karakter van de persoon. De deugdenethiek is gericht op de vraag 'Wat

voor persoon wil ik zijn om het juiste te doen?' in plaats van 'Wat is het juiste gedrag in deze situatie?' De belangrijkste moderne deugdeneticus, Alasdair MacIntyre (1984), definieert een deugd als een verkregen menselijke kwaliteit die de persoon in staat stelt om het goede te verkrijgen in zijn professie. Welke deugden wenselijk zijn hangt volgens hem af van de soort handelingen en de context waarin deze plaatsvinden.

Met de opkomst van de deugdenethiek neemt ook de wetenschappelijke aandacht voor de toepassing ervan binnen organisaties toe. Bob Solomon is zonder meer de bekendste bedrijfswetenschapper op dit gebied. Hij schetst in zijn boek *A Better Way to Think about Business* maar liefst 45 deugden die relevant zijn voor het werk. Enkele daarvan zijn eerlijkheid, onbuigzaamheid, vriendelijkheid, eer, schaamte, compassie en humor. Integriteit beschouwt hij als overkoepelende deugd. Solomon geeft echter niet aan waarom en hoe hij tot de betreffende deugden komt en in welke context de deugden gelden. De vraag is dan ook voor dit artikel welke deugden specifiek voor controleurs gelden.

3 Onderzoeksopzet

Eigen aan de deugdenethiek is te starten vanuit de functie van het object. De vraag rijst dan ook wat de taak is van een controleur. Kortweg geformuleerd is controle het proces waarbij op basis van waarnemingen de controleur vaststelt in hoeverre het gecontroleerde object aan bepaalde normen voldoet (Dassen et al., 2003). Op basis van de bevindingen kunnen acties worden ondernomen. De vraag die vervolgens kan worden gesteld, is welke eigenschappen van controleurs noodzakelijk zijn voor het verrichten van een goede controle. Daarbij beperken we ons hier tot morele kwaliteiten, dat wil zeggen eigenschappen die ertoe bijdragen dat de conclusies van de controle niet in twijfel kunnen worden getrokken vanwege een gebrek aan integriteit (als koepeldeugd) van de controleur. Er dient met andere woorden geen grond te zijn voor morele verwijten door betrokkenen. Juist omdat controle dikwijls is uitbesteed of gedelegeerd en derhalve de controleur de controle verricht in opdracht van een ander, is het vertrouwen in de integriteit van het controleproces en daarbij van de controleur van groot belang. Zonder goede controle kunnen opdrachtgevers en gebruikers niet tot een goed inzicht komen en op basis hiervan goede vervolgacties nemen. Twijfels aan de integriteit doen de bevindingen van de controle in twijfel trekken en hollen daarbij de legitimiteit en effectiviteit daarvan uit.

Emanuel (1995) zet in zijn proefschrift uiteen dat de zwakke plek van de principaalagenttheorie erin is gelegen dat de normen afhankelijk worden gemaakt van de eisen en wensen van de principaal. Hetzelfde geldt voor de veel gehanteerde 'Leer van het gewekte vertrouwen' van Limperg. De eisen aan in dit geval de accountant zijn afhankelijk van de redelijke verwachtingen van de maatschappij. Zonder enige twijfel is de maatschappij een waardevolle bron voor het bepalen van legitieme verwachtingen. Een deugdenleer zoals in dit artikel wordt uitwerkt gaat daarentegen na welke eisen besloten liggen in de controle zelf. Het gaat in die zin om het ontrafelen van de intrinsieke moraliteit van het controlevak, evenals Fuller (1964) dit heeft gedaan voor het recht in zijn boek *The Morality of Law*.

Dilemma's kunnen als bouwstenen fungeren voor een deugdenethische leer. Een inventarisatie van dilemma's levert zowel een beeld op van de vraagstukken waarmee beroepsbeoefenaren in de praktijk worden geconfronteerd als ook de waarden, normen en belangen die impliciet als geldig worden beschouwd. Juist omdat deugden die eigenschappen zijn die helpen om met de actuele vraagstukken op een goede manier om te gaan, zijn dilemma's een waardevolle opstap voor het identificeren van relevante deugden.

Van de volgende beroepsgroepen zijn hun dilemma's geïnventariseerd: externe accountants, interne accountants, controllers, compliance-officers, inkoopers, bedrijfsbeveiligers, docenten, politiefunctionarissen en inspecteurs. Hoewel deze groepen specifieke vraagstukken kennen en in specifieke contexten en afhankelijkheidsrelaties opereren, is bij dit onderzoek gelet op de vraagstukken van de controlewerkzaamheden sec. Zo verrichten controllers niet alleen controles maar ook andere werkzaamheden en zullen dientengevolge met additionele dilemma's worden geconfronteerd. De inventarisatie heeft plaatsgevonden tijdens dilemmabijeenkomsten waarbij de deelnemers na het spelen van een ethiekspel, waarbij uiteenlopende dilemma's werden voorgelegd, is gevraagd hun eigen dilemma's te formuleren. Het aantal deelnemers per bijeenkomst varieerde van 14 tot 27. Doel van dit exploratieve onderzoek is om een zo groot mogelijke variëteit aan dilemma's te genereren waaruit de kerndilemma's zijn af te leiden. In totaal heeft dit 231 dilemma's opgeleverd, waarvan er 192 betrekking hebben op het controlevak (de overige hadden betrekking op meer algemene werkdilemma's zoals de omgang met bedrijfsmiddelen en onderlinge omgangsvormen). Alhoewel er is gelet op een spreiding van deelnemers naar bijvoorbeeld functie en leeftijd, geeft dit onderzoek gezien de beperkte steekproef geen representatief beeld van de

frequentie van de relevante dilemma's per beroepsgroep. Tijdens de bijeenkomsten zijn de dilemma's door de deelnemers geanalyseerd op conflicterende normen, waarden en belangen en is aan de hand van een analyseprotocol nagegaan welke morele eigenschappen essentieel zijn voor het hanteren van dergelijke dilemma's. Ter afsluiting presenteerden de groepen hun bevindingen en is er gekeken naar overeenkomsten en verschillen.

De verkregen dilemma's zijn geclusterd in elf categorieën waarbij steeds een vraag centraal staat. Alle 192 dilemma's zijn hierin te plaatsen. De lijst van verkregen deugden is vervolgens gekoppeld aan deze kerndilemma's en verder uitgewerkt. In tegenstelling tot andere publicaties op dit terrein, beoogt dit artikel via een inductief interactieve methode (inventarisatie van dilemma's en dialoog met betrokkenen) tot een set van kerndeugden te komen voor controleurs in brede zin. Emanuel (1995) is bijvoorbeeld omgekeerd te werk gegaan door de deugd van onafhankelijkheid onder accountants te toetsen in denkbeeldige dilemmasituaties. Schilder (1994) heeft tekstanalyse en interviews met sleutelfiguren verricht om interpretaties van de onafhankelijkheid van accountants te inventariseren.

4 Dilemma's

De inventarisatie en analyse hebben geleid tot de volgende kernvraagstukken.

1. In hoeverre is de controlefunctie te verenigen met een normstellende, adviserende en uitvoerende functie?

Naast de kernfunctie van het controleren op naleving van geldende normen, rijst de vraag in hoeverre het is toegestaan en/of zelfs gewenst is dat controleurs een rol spelen in het ontwikkelen en vaststellen van normen evenals het stimuleren, implementeren en zelfs realiseren van een goede uitvoering en naleving ervan. In hoeverre kan bijvoorbeeld een compliance-officer zowel de naleving van de gedragsregels toetsen als trainingen geven om de gedragsregels te implementeren? Maar ook: wat te doen als de te controleren normen van slechte kwaliteit, achterhaald, inconsistent of onrealistisch zijn? Wat te doen als er een lacune is in het normenstelsel waarvan het controleobject misbruik maakt? In hoeverre stemmen controleurs impliciet in met de juistheid van normen als zij zonder bezwaren aan te geven deze controleren op de naleving? En wat staat controleurs te doen als de conclusies en adviezen aan de opdrachtgever in de doofpot worden gestopt of worden verdraaid?

II. In hoeverre heeft een controleur de ruimte en verantwoordelijkheid om de controle naar eigen inzicht in te richten?

Het bovenstaande dilemma hangt nauw samen met de eigen verantwoordelijkheid die een controleur heeft. Enerzijds is een controleur gemandateerd. De controleur voert zijn werkzaamheden uit in opdracht van het management, een toezichthoudend orgaan of een externe partij. In deze zin is het begrijpelijk dat de opdrachtgever het bereik van de controle bepaalt. Anderzijds verliest de controleur zijn professionaliteit indien hij met oogkleppen doet wat de opdrachtgever verzoekt. Vraag is dan ook welke professionele vrijheid en verantwoordelijkheid controleurs zichzelf mogen en zelfs moeten toe-eigenen. Wie bepaalt de spelregels, doelen en condities van de controle? Verliest bijvoorbeeld een politieagent een deel van zijn professionaliteit als hij als doel meekrijgt om jaarlijks driehonderd bekeuringen uit te schrijven? Dergelijke vragen worden vooral pregnant wanneer er redenen zijn om de controleopdracht te weigeren. Wanneer is bijvoorbeeld een budget dermate krap dat de controle niet meer op een deugdelijke manier is te verrichten?

III. In hoeverre is de controleur een waakhond, speurhond en/of bloedhond?

Een derde type dilemma betreft de vraag in welke mate een controleur zich mag of dient op te stellen als waakhond, speurhond en/of bloedhond. Moet een controleur alleen blaffen bij onraad of juist ook bijten? Dient een controleur actief op onderzoekspad uit te gaan of dient hij louter te reageren op signalen van normafwijkend gedrag? In hoeverre is een controleur grensrechter die alleen normafwijkingen signaleert of ook scheidsrechter die rechtspreekt en sanctioneert? Herhaaldelijk bleek tijdens de bijeenkomsten dat controleurs worstelen met de vraag hoe wantrouwend en achterdochtig zij moeten zijn. Gaat het bijvoorbeeld om vertrouwen danwel wantrouwen totdat het tegendeel is bewezen? Al doorvragend blijkt het antwoord op deze vraag nauw samen te hangen met het mensbeeld: is de mens geneigd tot het goede en/of het kwade? Dergelijke fundamentele vragen leiden tot vrij praktische dilemma's. Dient bijvoorbeeld de IT-officer iedere bezochte internetpagina door medewerkers te controleren op aanstootgevend materiaal, pas in actie te komen als er signalen zijn van misbruik of dit geheel aan de eigen verantwoordelijkheid van medewerkers over te laten?

IV. In hoeverre mag een controleur bij de controle zich laten leiden door de repercussies voor de gecontroleerde?

Een rigide toepassing van de normen tijdens de con-

trole kan leiden tot verstrekkende gevolgen voor de gecontroleerde. Wat als controller te doen met een frauderende manager die wanneer de zaak wordt uitgezocht, ontslag op staande voet krijgt, hetgeen gezien zijn psychische gesteldheid (vrij labiel), reputatie (onkreukbaar) en financiële situatie (groot gezin met studerende kinderen) tot desastreuze gevolgen voor de man en zijn omgeving leidt? Wat te doen met de student die zonder een tiende opwaardering te krijgen voor een onbelangrijk vak, een studievertraging van ten minste een jaar oploopt? Bij deze dilemma's gaat het om de vraag in hoeverre controleurs rekening dienen te houden met de persoonlijke gevolgen van degenen die de controle niet goed doorstaan. In hoeverre is medeleven en medelijden mogelijk? En in hoeverre zijn uitzonderingen op de regels mogelijk en mogen overtreders nog een tweede kans krijgen?

V. In hoeverre mag een controleur zich bij de controlewerkzaamheden (mede) laten leiden door persoonlijke kosten en baten?

De controleur begeeft zich meestal tussen twee partijen met tegengestelde belangen, waarbij hij de opdracht heeft voor of namens de ene partij de andere partij te controleren op naleving van de geldende normen. Wanneer de gecontroleerde of de opdrachtgever over meer of andere machtsmiddelen beschikt, kan hij hiervan misbruik maken. Zo worden controleurs in het openbaar vervoer geregeld lichamelijk bedreigd indien ze zwartrijders bekeuren. Opdrachtgevers kunnen dreigen hun opdracht in te trekken, het budget te beperken of zelfs de reputatie van de controleur te beschadigen. Een compliance-officer beschreef de situatie waarin het management dreigde zijn budget te halveren indien niet onmiddellijk de integriteiteisen aan projectaanvragen werden versoepeld. In hoeverre kan van controleurs worden gevraagd hun eigen carrière, broodwinning en zelfs leven op het spel te zetten?

VI. In hoeverre mag een controleur financieel afhankelijkheid zijn van de opdrachtgever?

Uiteenlopende dilemma's doen zich voor met betrekking tot de financiële relatie tussen opdrachtgever en controleur. Een voorbeeld is de docent die weet dat de onderwijsinstelling door het ministerie wordt betaald op basis van het aantal leerlingen dat afstudeert en hieraan kan bijdragen door een oogje dicht te knijpen bij een student die al zes keer zijn laatste vak net niet heeft gehaald. Economisch gezien zijn opdrachtgever en gecontroleerde in de praktijk vaak dezelfde entiteit. Naast een organisatorische afhankelijkheid kan deze ook van persoonlijke aard zijn. Zo beschreef een con-

troller de situatie waarbij hem aan het einde van dat jaar een managementfunctie was toegezegd in een business unit waar hij de resterende zeven maanden van het jaar nog wel toezicht op moest uitoefenen. De afhankelijkheid schuilt mogelijk ook in het beloningspakket van de controleur. Kan bijvoorbeeld een controller of interne accountant aandelen of opties in zijn bedrijf hebben en wat heeft dit voor gevolgen voor zijn gedrag of de beoordeling daarvan als hij praktijken constateert die bij bekendmaking de winst en reputatie van de onderneming aantasten?

VII. In hoeverre mag een controleur privé-relaties hebben met belanghebbenden van de controle?

Een zevende categorie van dilemma's doet zich voor ten aanzien van de privé-relaties die controleurs mogen hebben met gecontroleerden en opdrachtgevers. Kan een inkoper een contract sluiten met een bedrijf waar zijn echtgenoot verkoper is? Kan een interne accountant bevriend zijn met de directeur van de divisie waarvan hij de boeken controleert? En mag een politieagent in zijn eigen woonwijk op snelheidsovertredingen controleren? Hierbij rijst ook het vraagstuk van de oorbaarheid van nevenfuncties. Mag bijvoorbeeld een politieagent een parttime baan hebben bij een particulier beveiligingsbureau? En mag een accountant in zijn vrije tijd de boekhouding van het bedrijfje van zijn neef doen?

VIII. In hoeverre mogen geschenken en invitaties door een controleur worden aangenomen en weggegeven?

Een veel terugkerend vraagstuk is de mate waarin geschenken en invitaties kunnen worden aangenomen en weggegeven. Waar ligt bijvoorbeeld de grens voor een inkoper ten aanzien van wat hij van een potentiële leverancier mag aannemen? Een zakenlunch op kosten van de leverancier, een kerstpakket, tickets voor een sportwedstrijd of uitvoering, een geheel verzorgd bezoek aan een buitenlandse vestiging? Mogen inspecteurs kortingen op privé-inkopen ontvangen bij bedrijven die tot hun controlegroep behoren? De vragen ten aanzien van het geven van relatiegeschenken en invitaties zijn net zo weerbarstig. Kan bijvoorbeeld een accountant (potentiële) cliënten uitnodigen voor een gratis conferentie over een actueel vakgebied, een tentoonstelling, een golftoernooi of zelfs een buitenlands sportevenement? Sponsoring van en door de organisatie waarvan de controleur deel uitmaakt, betreft een soortgelijk vraagstuk. Mag bijvoorbeeld de politie de plaatselijke middenstand vragen advertenties te plaatsen in het personeelsblad van de politie?

IX. In hoeverre dient de controleur actie te ondernemen op normschendingen die niet tot zijn controleopdracht behoren?

Een ander dilemma doet zich voor bij het buiten het eigen werkterrein constateren van overtredingen. Het kan daarbij gaan om overtredingen op normen die men als controleur niet geacht wordt te controleren. Wat bijvoorbeeld te doen als bij de inspectie op brandveiligheid blijkt dat er ook sprake is van illegale arbeid? En wat te doen als tijdens de controle van de boekhouding blijkt dat leveranciers structureel worden afgeperst? Daarnaast kan het gaan om normen die men als controleur weliswaar dient te controleren maar waarvan de overtredingen buiten de te controleren groep of periode plaatsvinden. Wat te doen als bedrijfsbeveiliging als er vermoedens rijzen van diefstal in een bedrijfsonderdeel dat niet tot het eigen werkgebied behoort? Tenslotte kunnen de overtredingen ook worden begaan door collega-controleurs van binnen of buiten de organisatie. Wat te doen als blijkt dat een directe collega wel zeer gemakkelijk de boeken van zijn klant controleert? In hoeverre is dan een controleur zijn broeders hoeder?

X. In hoeverre mag de intuïtie van de controleur (mede) leidend zijn voor zijn werkzaamheden?

Als belangrijke vaardigheid van controleurs wordt dikwijls gezien dat zij over goede intuïties dienen te beschikken om in te schatten waar eventuele overtredingen of risico's zich voordoen. Alles controleren is immers geen optie vanwege inefficiëntie. Tegelijkertijd liggen willekeur en discriminatie op de loer. Overschrijdt een docent de grens wanneer hij, gebaseerd op zijn ervaring, juist die leerlingen controleert op plagiaat die afkomstig zijn uit bepaalde bevolkingsgroepen? Overschrijdt een controleur de grens wanneer hij juist die personen controleert die voldoen aan het profiel van de fraudeur qua leeftijd, geslacht en genoten opleiding, zonder dat er directe vermoedens tot onregelmatigheden zijn? Kortom: tot op welke hoogte mag een controleur zich laten leiden door subjectieve inschattingen en wanneer wordt dit oneerlijk en onverdedigbaar?

XI. In hoeverre dient een controleur zich aan de (te controleren) regels te houden of zelfs daarvan het toonbeeld te zijn?

De laatste categorie van dilemma's betreft het eigen gedrag van controleurs ten aanzien van de normen die zij controleren. In hoeverre dienen controleurs zelf ook hieraan onderworpen te zijn? In hoeverre dient het eigen gedrag zelfs voorbeeldig te zijn, niet alleen ten aanzien van de normen die

CORPORATE GOVERNANCE

zij controleren maar ook ten aanzien van andere maatschappelijk aanvaarde normen? En in hoeverre gelden er voor het gedrag tijdens werk- en privé-tijd andere eisen? Wat te doen als bijvoorbeeld blijkt dat een politieagent in zijn vrije tijd geregeld drugs gebruikt of een accountant privé de inkomstenbelasting ontduikt?

5 Kerndeugden

Eigen aan de deugdenethiek is dat het niet zozeer gaat om het oplossen van dilemma's in panklare handelingsvoorschriften. Daarvoor zijn dilemma's dikwijls te complex en uniek. Bij een deugdenbenadering gaat het daarom om de vraag over welke eigenschappen personen dienen te beschikken teneinde dilemma's op een verantwoorde wijze te hanteren. In de bijeenkomsten is deze vraag aan de deelnemers voorgelegd. Deze input heeft bijgedragen aan een inventarisatie van de volgende kerndeugden. Tabel 1 geeft aan welke deugden met name bijdragen aan een verantwoordelijke 'oplossing' van de betreffende dilemma's.

I. Een controleur is gezaghebbend en vakbekwaam

Controleurs dienen allereerst gezaghebbend te zijn. Gezaghebbend in de zin dat zij respect afdwingen bij opdrachtgevers en gecontroleerden. Gezag omdat dit, in de uiteenlopende relaties die een controleur onderhoudt, bevorderlijk is voor de acceptatie van de wijze waarop de controleur met zijn dilemma's omgaat. Gezag ook omdat wanneer de controle plaatsvindt op het gedrag van mensen of hun medewerking vereist is, zij, wil de controle soepel verlopen, de controleur en zijn handelingen moeten kunnen erkennen. Eigen aan een controleur moet immers zijn dat de uitkomsten niet aanvechtbaar zijn op de kwaliteiten van de controleur en zijn werkzaamheden. Dit gezag is gebaseerd op de vakbekwaamheid, kunde, kennis en competentie van de controleur. Een controleur schiet hierbij moreel tekort indien hij zijn vakbekwaamheid niet onderhoudt.

II. Een controleur beschikt over duidelijke, herkenbare en geëigende waarden en normen

Een belangrijk aspect van gezag is het morele gezag

Tabel 1. Deugden gekoppeld aan dilemma's

Dilemma's	Deugden									
	gezaghebbend en vakbekwaam	duidelijke, herkenbare en geëigende waarden en normen	vastberaden en moedig	fair en rechtvaardig	maatschappelijk betrokken en bevlogen	objectief en onafhankelijk	onbesproken staat van dienst	realistisch en effectief	open en transparant	collegiaal
Verenigbaarheid met normstellende, adviserende en uitvoerende functie	X	X			X	X			X	
Eigen verantwoordelijkheden	X	X						X		
Waakhond, speurhond en/of bloedhond				X	X			X		
Gevolgen voor gecontroleerde			X	X	X					
Persoonlijke gevolgen			X	X	X	X				
Financiële afhankelijkheid		X		X	X	X				
Privé-relaties				X	X	X	X			
Geschenken		X				X			X	
Normschendingen buiten controleopdracht					X			X		X
Gebruik intuïtie	X			X				X	X	
Eigen voorbeeldgedrag		X					X			X

dat controleurs dienen te hebben. Moreel gezag betekent dat controleurs principes hebben die niet alleen duidelijk voor henzelf zijn maar ook voor betrokkenen. Dit vergt zowel een duidelijk zicht op waar men als controleur voor gaat, welke normen en waarden men voorstaat, als ook een proactieve communicatie hierover. Een controleur is geen marionet, speelbal, stroman of grijze muis. Een controleur is pas een controleur als hij zichzelf en zijn vakgebied serieus neemt. Daarbij draagt de controleur een grote eigen verantwoordelijkheid voor de kwaliteit en integriteit van de controle juist omdat het zijn expertise en wezen is. Daarbij komt dat naarmate het morele gezag van een controleur toeneemt, anderen minder pogingen zullen ondernemen hem te ondermijnen, te negeren of te chanteren. Uiteindelijk betekent dit ook dat wanneer de controleur weet waarvoor hij staat, hij ook weet wat de condities zijn waaronder een controleopdracht wordt aangenomen én teruggegeven.

III. Een controleur is vastberaden en moedig

Aan het gedrag lezen omstanders de feitelijke waarden en normen van controleurs af. Dit betekent dat controleurs niet louter duidelijke waarden en normen dienen te communiceren maar dit ook in hun gedrag dienen te belichamen. Dit vergt van controleurs dat wanneer hun morele reputatie op het spel staat, zij sterk in de schoenen staan en over een rechte rug beschikken. Moed, durf en volharding zijn daarbij belangrijke facetten, juist in relaties met personen en partijen met meer macht en tegengestelde belangen. De functie van controleur is er niet om de populairste te zijn, een geplaveid pad te bewandelen en te gaan voor de weg van de minste weerstand. Een controleur dient een groot doorzettings- en weerstandsvermogen te hebben om consequent en consistent te handelen. Een controleur dient er voor te waken dat de controle verwatert en de controle van binnenuit wordt uitgehouden door zich in te laten met oneigenlijke eisen en druk van betrokkenen.

IV. De controleur is fair en rechtvaardig

Een goede controleur is fair en rechtvaardig. Hij meet niet met verschillende maten en houdt zich afzijdig van willekeur. Een controle die gebaseerd is op willekeur is in strijd met het basisidee dat er een deugdelijke grondslag is voor de uitvoering van de controle en dat betrokkenen daarin eerlijk en gelijkwaardig worden behandeld. Een controle is geen grabbelton of schot met hagel. Een ongelijkwaardige uitvoering van de controle tast in zichzelf de legitimiteit ervan aan. Zoals tijdens het onderzoek

iemand opmerkte: 'Als ik het gedrag van het management door de vingers zie, dan krijg ik straks de wind van voren als ik de medewerkers aanspreek op hun gedrag.'

V. De controleur is maatschappelijk betrokken en bevlogen

Een controle vindt altijd plaats binnen een maatschappelijke context. Een controle heeft daarom ook een maatschappelijke betekenis. De handhaving van normen, ervan uitgaande dat dit maatschappelijk verdedigbare normen zijn, draagt bij aan het functioneren van organisaties en maatschappelijke instituties. De controle is een belangrijk onderdeel van dit handhavingproces. Dit vergt van controleurs dat zij weet hebben van de maatschappelijke betekenis van hun werkzaamheden. Het is daarom zaak dat controleurs op de hoogte zijn van de (veranderende) maatschappelijke verwachtingen omtrent hun professie en mogelijke verwachtingskloven die zich voordoen. De maatschappelijke oriëntatie vergt ook een persoonlijke maatschappelijke gedrevenheid van de controleur. Is men intrinsiek gemotiveerd om bij te dragen aan het adequaat functioneren van de maatschappij of kiest men het beroep vanuit louter eigen belang, carrièreperspectief en commercieel succes? Bevlogenheid, passie en engagement zijn dan ook gewenst, juist om weerstand en druk het hoofd te bieden en om de eer en reputatie van de controle en de controleur met gepaste trots hoog te houden.

VI. De controleur is objectief en onafhankelijk

De controleur is te vertrouwen op basis van de onafhankelijkheid waarmee hij tot een objectief oordeel komt. Objectiviteit betekent vrij van geest zijn. Dwangmatigheid en psychische problemen belemmeren de objectiviteit, evenals grote druk en ongeleide begeertes. Van belang is daarom dat controleurs een zo groot mogelijke neutraliteit nastreven en dat zij zich laten leiden door een onafhankelijke oordeelsvorming. Onafhankelijkheid wil zeggen dat, ondanks dat er rekening wordt gehouden met de belangen van betrokkenen, geen van deze belangen voorop wordt gesteld. Onafhankelijkheid kent verschillende aspecten, zoals hiërarchische, financiële, geestelijke en formele onafhankelijkheid. Omdat onafhankelijkheid de objectiviteit kan aantasten, is het juist belangrijk om te voorkomen dat er ook de schijn van afhankelijkheid ontstaat. Voorbeelden hiervan zijn het onderhouden van privé-relaties met betrokkenen, het aannemen van buitensporige relatiegeschenken evenals het verrichten van conflicterende nevenactiviteiten.

VII. De controleur heeft een onbesproken staat van dienst

Van belang voor het goed en geloofwaardig kunnen uitoefenen van de controlefunctie is dat het gedrag van de controleur ten aanzien van vooral de normen die hij moet controleren niet ter discussie staat. Vermeende onregelmatigheden ondergraven zijn functioneren en daarmee de controle. Twijfels over de persoonlijke integriteit zijn immers niet te scheiden van de integriteit van zijn werkzaamheden. De controleur is een onlosmakelijk deel van de controle, of nog sterker uitgedrukt: de controle is de controleur. Opmerkingen als 'verwijder eerst maar eens de balk in uw eigen oog' of 'kijk eerst eens naar het boter op uw eigen hoofd' verstoren een efficiënte controle en tasten het morele gezag van de controleur en zijn werk aan. Ook privé-gedragingen kunnen twijfels oproepen over iemands integriteit als controleur. De privé- en zakelijke kant zijn immers twee kanten van een en dezelfde persoon.

VIII. De controleur is realistisch en effectief

Het is eveneens van belang dat een controleur zich bewust is van de eigen beperkingen, de beperkingen van zijn controle en de controle in het algemeen. Ondanks de gewenste bevlogenheid van een controleur is het tegelijkertijd wenselijk dat een controleur inziet dat een controle geen panacee is. Een controleur dient daarbij te voorkomen dat anderen te hoog gespannen verwachtingen van de controle hebben. Een controleur kan bijvoorbeeld nooit zelf verantwoordelijkheid dragen voor overtredingen door de objecten van controle (uitzonderingen daargelaten indien bijvoorbeeld de controle zelf overtredingen stimuleert). Een controleur is ook geen moraalridder of Don Quichot. Daarom is een controleur gebaat bij een duidelijke taakafbakening, prioriteiten en focus op het eigen werkveld. Tegelijkertijd is het zaak dat wat de controleur doet, effectief is.

IX. De controleur is open en transparant

Vanwege het belang van de controle voor betrokkenen dienen controleurs bereid en in staat te zijn om verantwoording af te leggen over de werkwijze van de controle, de toepasselijkheid van de gehanteerde methoden en de onderbouwing van de conclusies aan degenen die gerechtigd zijn hiernaar te vragen. Een controleur verstrekt ook tijdig en volledig relevante informatie aan de opdrachtgever. Een controleur staat ook open voor suggesties en kritiek van derden, hetgeen de zelfregulering en professionele ontwikkeling bevordert. Door een dergelijke openheid en transparantie laat de controleur zien dat hij de belangen van

betrokkenen respecteert, dat hij bereid is tot leren en dat een goede controle afhangt van de medewerking van betrokkenen.

X. De controleur is collegiaal binnen zijn beroepsgroep en organisatie

De laatste hier te onderscheiden kerndeugd betreft de collegialiteit van de controleur. Een controleur maakt (meestal) deel uit van een beroepsgroep en beroepsorganisatie. De controleur is in zijn werkzaamheden daarvan afhankelijk. Eveneens is de beroepsgroep en -organisatie afhankelijk van het doen en laten van de individuele controleurs. Wangedrag van een individuele controleur kan de reputatie van de beroepsgroep of -organisatie aantasten. Maar ook een aangestaste reputatie van een beroepsgroep of -organisatie kan het werk van de individuele controleur belemmeren. Daarnaast vervullen beroepsbeoefenaren, -organisaties en -groepen onderling een belangrijke rol in het elkaar aansporen, ontwikkelen en ook corrigeren. Van controleurs mag daarom worden verwacht dat zij hun organisatie, collega's en beroepsgroep niet in diskrediet brengen en dat zij een actieve bijdrage leveren aan de ontwikkeling van hun organisatie en beroepsgroep.

6 Implicaties

Dit artikel heeft zich gericht op de vraag hoe de controleur zijn beroep dient uit te oefenen vanuit een normatief perspectief. Veelal zijn gedragscriteria voor controleurs gebaseerd op de principaalagenttheorie die op basis van de economische motieven en consequenties bepaalt wat van controleurs mag worden verwacht. De 'Leer van het gewekte vertrouwen' bepaalt de normen met name op basis van de redelijke verwachtingen die leven binnen de maatschappij. Redelijke verwachtingen zijn volgens Limperg verwachtingen die bestaan of worden opgewekt bij de verstandige leek. De in dit artikel uitgewerkte deugdenleer van de controle bepaalt de normen op basis van intrinsieke criteria. Criteria die niet gelden omdat anderen het verwachten, maar omdat deze besloten liggen in een goede controle.

Op zich zijn de in dit artikel beschreven deugden niet nieuw. Doel van dit artikel was namelijk het ontrafelen van de deugden die (impliciet) in de praktijk als relevant worden beschouwd. Door echter de deugden in gezamenlijkheid te presenteren, wordt meer recht gedaan aan de veelzijdige motivaties waarover controleurs dienen te beschikken. Veel is met betrekking tot deugden al geschreven over de onafhankelijkheid en objectiviteit van accountants. Vaak worden de andere

kwaliteiten hierbij niet of marginaal betrokken. Door de deugden in gezamenlijkheid te presenteren ontstaat ook de mogelijkheid na te gaan hoe de deugden elkaar kunnen aanvullen, juist ook omdat een volledige realisatie van de afzonderlijke deugden (dikwijls) onmogelijk is. Zo is absolute onafhankelijkheid veelal onrealistisch, omdat daar waar bijvoorbeeld een vergoeding is voor de controlewerkzaamheden er – hoe minimaal ook – een afhankelijkheid ontstaat van de controleur naar de geldschiet. Volledige objectiviteit is eveneens een ideaal. Echter twijfels over de onafhankelijkheid en objectiviteit kunnen (deels) worden weggenomen door te wijzen op de aanwezigheid van andere deugden, zoals maatschappelijke betrokkenheid, rechtvaardigheid, moed en transparantie. Voordeel van een dergelijke integrale benadering van deugden vergroot ook de flexibiliteit aan de eisen. Onafhankelijkheid zou kunnen impliceren dat de controleur zich zoveel mogelijk terugtrekt in zijn isolement. De deugd van maatschappelijke betrokkenheid impliceert echter juist een actieve bijdrage door bijvoorbeeld het vervullen van nevenfuncties door de controleur. Door hierover open en transparant te zijn kan de controleur zijn integriteit waarborgen door tegelijk maatschappelijk betrokken en onafhankelijk te zijn. Een dergelijke integrale deugdenbenadering biedt juist ook morele gronden voor een gerichtheid op de verwachtingen van zowel opdrachtgevers als de maatschappij en voorkomt dat, zoals Van Luijk en Schilder (1997) stellen, het louter volgen van de ‘Leer van het gewekte vertrouwen’ leidt tot verwatering van het contact van de controleur met zijn opdrachtgever. Wat betekent een deugdenbenadering voor het integriteitmanagement van controleorganisaties? De afgelopen jaren hebben uiteenlopende beroepsgroepen en -organisaties hun normen op schrift gesteld in de vorm van gedrags- en beroepscode. Meestal zijn dergelijke codes geschreven op het niveau van gedragsregels en minder op het niveau van principes of eigenschappen van de beroepsbeoefenaren. In lijn met het voorgaande is het van belang dat een code niet alleen de gedragsregels opsomt, maar juist ook de gewenste deugden. Het gaat bij integriteit immers vooral om de houding en inzet van betrokkenen. Eveneens is het wenselijk in codes op te nemen wat juist wel gedaan moet worden in plaats van allerlei verbodsbepalingen. Vanzelfsprekend dient een code actief te worden verspreid, zodat er duidelijkheid ontstaat waarvoor de controleur gaat en staat en waarover de dialoog kan worden aangegaan met betrokkenen om bijvoorbeeld verantwoordelijkheden nader te bepalen, te herijken en te bezien in hoeverre de code ook in de praktijk daadwerkelijk wordt nageleefd. Van belang is ook om

degenen voor wie de code is bestemd aan te leren hoe de code in hun eigen praktijk te hanteren. Dit vergt intensieve bezinning, overleg, dialoog, coaching en training.

Tevens vergt een deugdenbenadering van organisaties te doordenken op welke wijze er een werkomgeving kan worden gecreëerd waarin beroepsbeoefenaren tot deugdzaam gedrag worden gestimuleerd. Het is Aristoteles die al stelde dat een persoon pas deugdzaam kan zijn indien zijn omgeving dat ook is. De geformuleerde deugden stellen derhalve eisen aan de inrichting van organisaties. Veel aandacht is daarbij in het verleden uitgegaan naar formele maatregelen. Nog meer dan voorheen is het wenselijk stil te staan bij de cultuur van organisaties. In hoeverre is de organisatie open en transparant, in hoeverre stimuleert de organisatiecultuur fair en rechtvaardig gedrag, en tot op welke hoogte worden realistische verwachtingen gewekt naar buiten toe en naar de eigen medewerkers?

Ten slotte en ten diepste werpt een deugdenbenadering de vraag op van de intrinsieke motivaties van beroepsbeoefenaren. Waar ga ik voor? Wat drijft mij in mijn werk? Welke waarde wil ik creëren? Dergelijke vragen wijzen op de eigen bezieling en betrokkenheid. De in dit artikel beschreven dilemma's en deugden beogen een leidraad te bieden om individueel en collectief niet alleen de juiste vragen te stellen, maar ook een kader aan te reiken waarbinnen de eigen antwoorden op basis van de eigen dilemma's kunnen worden gevonden. ■

Literatuur

- Dassen, R., S. Maijor en Ph. Wallage, (2003), *Control & assurance*, Reed Business Information.
- Emanuels, J., (1995), *Overwegingen van Accountants bij Beslissingen in Conflictsituaties*, Thesis Publishers Amsterdam, Amsterdam.
- Fuller, L., (1964), *The Morality of Law*, Yale University Press, New Haven.
- Kaptein, M. en J. Wempe, (2002), *The Balanced Company*, Oxford University Press, Oxford.
- Luijk, H. van en A. Schilder, (1997), *Patronen van Verantwoordelijkheid*, Academic Service, Schoonhoven.
- MacIntyre, A., (1981), *After Virtue*, Notre Dame Press, Notre Dame.
- Schilder, A., (1994), *Auditor Independence*, Wolters-Noordhoff, Groningen.
- Solomon, R., (1999), *A Better Way to Think about Business*, Oxford University Press, Oxford.
- Swagerman, D., (2003), Een toekomst als stem van het organisatiegeweten, in: *Finance & Control*, augustus, pp. 14-18.