

Inbreng Alex Brenninkmeijer bij Commissie Toekomst Accountancysector 8 maart 2018, op een enkel punt aangevuld naar aanleiding van de gedachteswisseling met de commissie.

Het plan van aanpak; onderzoek Commissie Toekomst Accountancysector vormt naar mijn overtuiging – mede in het licht van het 2018 AFM rapport – een adequate benadering van het probleem van de duurzame verbetering van kwaliteit van wettelijke controles. Ter ondersteuning van uw oriëntatie leg ik een aantal gedachten aan uw commissie voor.

Mijn invalshoek wordt mede bepaald door mijn visie op integriteit en behoorlijkheid die ik ontwikkeld heb vanuit mijn academische achtergrond, maar ook als bestuursrechter, Nationale ombudsman en lid van de Europese Rekenkamer¹. Kern van de zaak is dat er in deze tijd een te eenzijdige fixatie is op het volgen van regels en het aanpakken van inefficiënties en misstanden met (nadere) regels, terwijl het veelal gaat om een disbalans tussen de drie fundamentele aspecten van ons bestaan en samenleven: logos, pathos en ethos. Waarbij ethos, als waardeoriëntatie in deze tijd het meeste onder druk staat en er om die reden als vanzelf verontwaardiging en verontrusting in de samenleving ontstaat.

Veel problemen ontstaan in de professionele accountantspraktijk door een (logos) houding zoals ‘het mag volgens de regels’ of ‘de regels zijn gevolgd’, terwijl er afgezien van deze regels nog een aantal andere uitgangspunten van belang blijken te zijn (pathos en ethos). Tegelijkertijd blijkt de laatste decennia dat met de regels te vaak ook de hand gelicht wordt. Er bestaat veel maatschappelijk en politiek ongenoegen over het functioneren van accountants vanwege schandalen (bv recent onroerend goed KPMG) en de bij herhaling tegenvallende uitkomsten van de AFM toetsing van controleactiviteiten. Een toetsing die zelf overigens ook berust op (strikte) regeltoepassing en daarmee een zekere éénzijdigheid kent. De vrees bestaat dat de accountancy op eigen kracht niet in staat is om verbetering te brengen in de kwaliteit van hun werk, waarbij de vraag is wat kwaliteit is. Zou de accountancy goed functioneren wanneer de AFM geen ‘fouten’ meer bij controles vindt, of zouden daarvoor ook hogere eisen aan de vormgeving van de toezichtsfunctie van AFM gesteld moeten worden?

Het ‘ethos’ van accountants vormt een belangrijk vraagpunt en het is maar de vraag of de geïntroduceerde beroepseed daar veel aan zal veranderen. De

¹ Alex Brenninkmeijer, Moreel leiderschap, Prometheus 2019.

spanning tussen ‘Het mag (nog net) volgens de regels’ en het ethisch zuiver handelen op basis van een bewuste oriëntatie op waarden komt bij accountants (maar ook andere beroepsgroepen als advocaten) soms markant naar voren en dat kan leiden tot maatschappelijk en politiek ongenoegen. Ik ken de rechterlijke macht van zeer nabij en het arbeidsethos van de meeste rechters brengt mee dat ondanks werkdruk en organisatorische perikelen de rechtspraak aan hoge maatstaven voldoet, zonder dat rechters als professionals aan kritiek blootstaan zoals accountants. Hoe komt dat? Rechters werken in de publieke sector, accountants in de private. Rechters hebben vaste inkomens, accountants werken commercieel. De directe eigen inbreng van rechters vormt de kern van de rechtsprekende functie, terwijl accountants veel zwaarder steunen op medewerkers die zeer substantieel bijdragen aan de urendeclaraties en het partnerinkomen in de maatschap. Kwaliteit van rechterlijk handelen en dat van accountants heeft een deels verschillende basis.

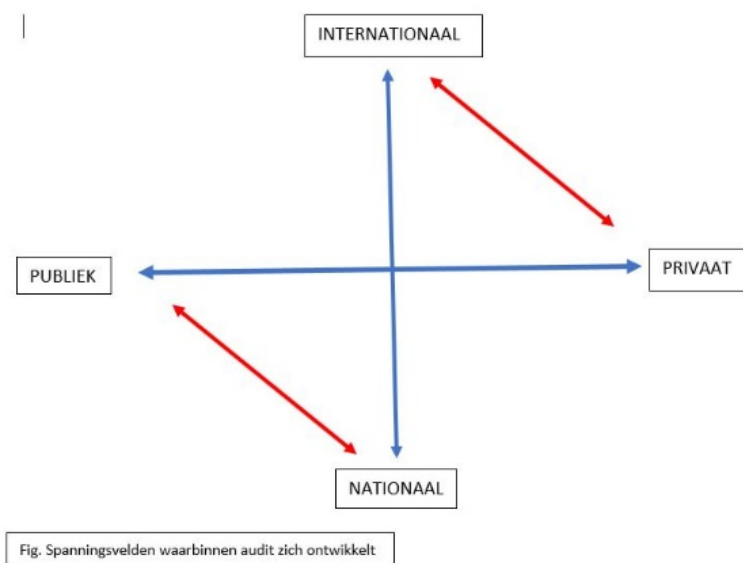
Het belangrijkste kenmerk van de professionaliteit van accountants is naar mijn waarneming de primair economisch georiënteerde benadering (denkwijze), terwijl rechters primair normatief redeneren gesteund door hun juridische discipline. Dit verschil komt in de praktijk vaak helder naar voren doordat accountants ‘regel gestuurd’ werken, terwijl rechters in hun professionele handelen meer door beginselen bestuurd worden (*rule based vs principle based*). Bij voorbeeld de beginselen van behoorlijke rechtspraak, die van fundamentele betekenis zijn voor het handelen van rechters. Bij accountants worden toepasselijke regels en regelcomplexen veelal omgezet in standaarden en checklists die bij controles vaak tot ‘afvinken’ leiden. Wat ik in de controlepraktijk vanuit de Europese Rekenkamer mis, is de oriëntatie op beginselen van behoorlijk accountantsonderzoek. Een vertaling van de beginselen van behoorlijk bestuur naar de accountantspraktijk². Iets wat meer is dan hoor en wederhoor toepassen bij accountantsonderzoek. Ook valt mij op dat auditors zich (vakmatig) sterk oriënteren op de audit standaarden ISA’s en de interne en externe kwaliteitscontrole daarop baseren, veelal wederom met ‘afvinken’ als methodologie. Hoewel standaarden een nuttige functie kunnen vervullen, is het riskant om kwaliteit hoofdzakelijk te herleiden tot het volgen van standaarden.

De belangrijkste veronderstelling die ten grondslag ligt aan de taakstelling van de commissie ligt in de opdracht besloten: Onderzoek te doen naar en te adviseren over de vraag hoe de kwaliteit van wettelijke controles duurzaam verbeterd kan worden, *welke beleids- of wetswijzigingen daarvoor wenselijk zijn*

² Lenaerts, K. and Brenninkmeijer, A. (2016). General Principles of EU Law and Audit Practice of EU Funds. *European Review of Public Law*, 28(3), 815–37.

en of die wijzigingen juridisch haalbaar zijn. Kortom, met nieuwe regelgeving en beleid zou de kwaliteit duurzaam verbeterd moeten worden (omdat de beroepsgroep zelf de noodzakelijke kwaliteitsverbetering niet weet te bewerkstelligen). Deze benadering neigt in der richting van toepassing van het risico-regel reflex. De AFM analyse *Kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector* uit 2018, stelt de structuur van de sector centraal in de analyse. Het lijkt mij echter noodzakelijk om de eigen aard van de accountantsdiscipline mede te betrekken in de advisering over de verbetering van de kwaliteit van wettelijke accountantscontroles. Een belangrijke vraag luidt daarbij: hoe staat het met de normatieve oriëntatie van accountants?

De kerntaak van de accountant is *het zekerheid toevoegen aan het systeem.* Dit vormt de publieke functie van accountants. Auditschandalen enerzijds en de te negatieve uitkomsten van de toets door de AFM aan de hand van de consequente toepassing van auditstandaarden tasten deze zekerheid fundamenteel aan en zetten de waardering voor de publieke functie van accountants onder druk. De zekerheid die accountants moeten leveren is enerzijds verbonden met hun auditmonopolie (alléén accountants mogen deze zekerheid bieden), maar anderzijds vormt het de kern van het verdienmodel van accountants, dat bovendien verweven is met consultancy. De uitkomst is in de praktijk dat vaak met zo min mogelijk inzet van accountantscapaciteit die zekerheid tot stand gebracht wordt. Toen ik dit besprak met de bestuursvoorzitters van de ‘big four’, zei een van hen dat de discussie in hun bestuurskamer die van een verzekeringskantoor is. Het gaat in de kern van de accountancy business om het afdekken van aansprakelijkheid wegens het maken van fouten (= niet/onjuist toepassen ISA standaarden). Dit daargelaten de wijze van opereren van middelgrote en kleinere kantoren.



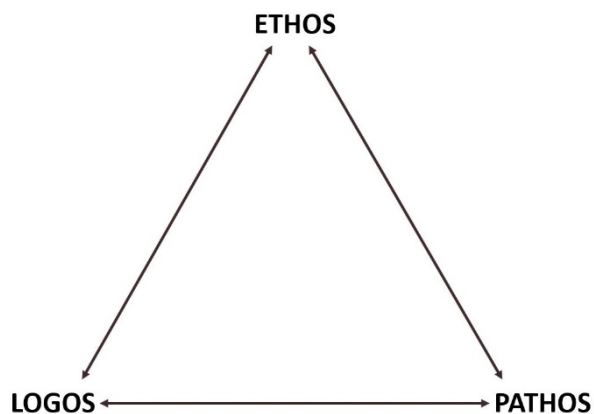
Dit verschil tussen grote en kleine kantoren, met de middelgrote kantoren daartussenin, is relevant, omdat de ‘big four’ opereren in een globale context. Discussies die in Nederland plaatsvinden over de kwaliteit van accountantscontroles

vormen slechts een klein deel van het concern van grote accountantskantoren. De bedrijfsstructuur, de bedrijfscultuur en het declaratiegedrag zijn afgestemd op dat wat internationaal gebruikelijk is. Daarom is voor het beantwoorden van de vraagstelling die de commissie kreeg voorgelegd, op welke wijze de kwaliteit van wettelijke controles te verbeteren van belang wat in alle EU landen en globaal speelt. En welke middelen in de EU en globaal ingezet worden om de kwaliteit te waarborgen.

De belangrijkste spanningsvelden rond de auditfunctie zie ik langs twee assen zich ontwikkelen: in de eerste plaats vanwege EU samenwerking en globalisering: nationaal versus internationaal. In de tweede plaats de accountantscontrole als publieke functie en als onderdeel van private bedrijfsvoering van accountantskantoren. Beide spanningsvelden resulteren in connexiteit tussen het internationale speelveld en het private (vrij ondernemerschap) en het nationale speelveld en het publieke belang van audit (zekerheid toevoegen aan het systeem). Bij deze spanningsvelden moet mede het verschil tussen de Angelsaksische en Europese cultuur in aanmerking genomen worden. De dominantie van de ‘regelgestuurde’ oriëntatie past meer bij de eerste, terwijl traditioneel de Europese oriëntatie meer waarden gestuurd is. Door de globalisering staat dat verschil meer en meer onder druk. Er zijn natuurlijk meer spanningsvelden aan te wijzen, zoals die tussen de controlefunctie en consultancy en zoals eerder besproken regel gestuurd versus oriëntatie op beginselen. Maar de spanningsvelden internationaal versus nationaal en publiek versus privaat zie ik als de belangrijkste.

Ik rond af met het thema logos, pathos en ethos. Wil de accountancy overtuigend zijn maatschappelijke publieke rol vervullen van zekerheid aan het systeem toevoegen, dan zijn drie vragen van belang:

1. Logos: Hoe is de rol van auditors geregeld en hoe is de kwaliteit van hun controles gewaarborgd?
2. Pathos: Welke zorgen en belangen spelen binnen de beroepsgroep van accountants, bij hun cliënten en de samenleving, en,
3. Ethos: Welke fundamentele waarden zijn verbonden met de auditdiscipline en hoe zijn die gewaarborgd?



Het is noodzakelijk om bij het bepalen van maatregelen te komen tot een evenwichtige afweging van deze drie dimensies. Het risico bestaat dat de eerste vraag dominant is, omdat er veel onrust leeft en er veel politieke druk is, terwijl de belangrijkste dimensie van het vraagstuk schuilt in de waardeoriëntatie van accountants. Als de kern van je beroep ‘zekerheid

toevoegen aan het systeem’ is, dan is het evident dat die zekerheid voor een belangrijk deel verbonden is met waarden en niet met regels. Beelden gezegd, accountants zijn geen loodgieters (die zekerheid verkrijgen tegen lekkages door het water-, olie- of gassysteem met een bepaalde druk ‘af te persen’). De ‘zekerheid’ die accountants toevoegen aan het systeem, draait deels om vaktechniek, maar voor een belangrijk deel ook om een geïnternaliseerde waardeoriëntatie. Ter illustratie: onlangs droegen *big four* auditors bij aan een symposium van de ERK in Luxemburg over de controle op niet-financiële verslaglegging in de commerciële sector. Het primaire punt dat aan de orde kwam was dat de betrouwbaarheid van deze verslaglegging staat of valt met de intrinsieke dan wel extrinsieke motivatie voor deze verslaglegging.

De maatschappelijke vraag naar de functie van het toevoegen van zekerheid aan het systeem door accountants vereist dat die beroepsgroep niet alleen zijn oriëntatie vindt in standaarden gestuurde vaktechniek, maar ook in een geïnternaliseerde morele oriëntatie. Het selectieproces op deskundigheid en werkhouding dat plaatsvindt bij (middel)grote accountantskantoren door middel van het partnermodel en de inzet van instromend talent in een piramidemodel met de partner aan de top, heeft in de loop der jaren geleid tot een onjuiste selectie als het gaat om de internalisering van waarden die vanzelfsprekend verbonden zouden moeten zijn met het accountantsberoep als. Daarbij vormt het een interessante onderzoeksvraag waarom instromende accountants uiteindelijk dit model verlaten hebben of er zelfs bewust uitgestapt zijn.

Er zijn genoeg getalenteerde accountants die niet passen in het traditionele partnermodel, maar die vol overgave willen bijdragen aan de kerntaak van de accountant: het toevoegen van zekerheid aan het systeem. Bij deze groep accountants zou naar mijn overtuiging de publieke taak van accountants in goede handen zijn.

Bijlage: Betrokkenheid Alex Brenninkmeijer bij de accountancy:

- Voorzitter strategiecommissie Europese Rekenkamer 2018-2020;
- Gebruiker van accountantsdiensten vanuit de ERK en van accountantsrapporten opgemaakt in opdracht Europese Commissie (dus uit alle 28 lidstaten) onder andere op het terrein van onderzoek en innovatie en gedecentraliseerde EU agentschappen;
- Organisator symposium bij Europese Rekenkamer over de rol van accountants;
- Deelnemer expertmeetings bij Algemene Rekenkamer over kwaliteit en integriteit accountancy;
- Deelnemer Tegenlicht sessie bij de Algemene Rekenkamer over audit en accountancy;
- Deelnemer Project Zijlsta Instituut VU over rechtmatigheid bij accountants- en rekenkamercontroles en in het bijzonder over het effect van regel gestuurde controles van compliance in de publieke sector, en
- NBA Arenagroep strategie en andere strategiebijeenkomsten met (big 4 accountants).