

Beste Annetje, Elbert en Marlies, geachte Commissie Toekomst Accountancysector,

Deze gelegenheid om bij te dragen aan jullie consultatie benut ik graag om jullie te wijzen op een mogelijke tekortkoming in de opdracht waaraan jullie werken. Bij strikte beperking tot die opdracht, onderzoeken hoe de kwaliteit van wettelijke controles te verbeteren valt, kunnen jullie het achterliggende doel, herstel van het maatschappelijke belang van de accountancysector, missen. Daartoe wijs ik allereerst op mijn artikel "[Voorbij stammenstrijd en controlekwaliteit-fetishisme](#)" dd 29/8/17, op het voorafgaande artikel en op [mijn daarmee samenhangende opinies op accountant.nl](#).

Met 'controlekwaliteit-fetishisme' duid ik op eenzijdige focus op de kwaliteit van accountantscontrole. Net als [Arnout van Kempen](#) constateer ik dat er geen evidente correlatie is tussen kwaliteit van accountantscontrole en de belangrijkste problemen die daarmee voorkomen moeten worden: fraude en faillissementen, oftewel acute en fundamentele *vertrouwensbreuk* tussen een organisatie en haar belanghebbenden. Anders dan de instellingsregeling van jullie commissie veronderstelt (pag. 3) is een goed onderbouwd onafhankelijk accountantsoordeel over verantwoordingsdocumenten mogelijk niet voldoende (of zelfs niet altijd noodzakelijk) als waarborg voor onderling vertrouwen in de samenleving.

Ik stel een alternatieve (of complementaire) verklaring en daarmee oplossingsrichting voor voor het tekortschietende maatschappelijke vertrouwen in de accountancysector. Diverse elementen daarvan heb ik eerder aangedragen in de [genoemde artikelen en opinies](#). Alvorens mijn hoofdhypothese aannemelijk te maken behandel ik eerst een paar andere hypothesen die toenemende maatschappelijke onrust rond de rol van accountancy in de samenleving kunnen verklaren.

De focus in jullie opdracht op Organisaties van Openbaar Belang en op wettelijk verplichte controles is begrijpelijk. Wettelijke controleplicht bestaat voor die organisaties waarbij afzonderlijke gevallen van vertrouwensbreuk relatief veel impact hebben op de samenleving. De aanleiding voor verscherpte aandacht van de AFM als wettelijk toezichthouder en van politici (als gebruikers van zorgwekkende AFM-rapporten) voor de kwaliteit van accountantscontroles is het te grote en mogelijk toenemende aantal gevallen van vertrouwensbreuk tussen dergelijke organisaties en hun belanghebbenden.

Een **eerste hypothese** die de zorg van de AFM over die controlekwaliteit kan verklaren **zonder dat accountants werkelijk (meer dan voorheen) tekortschieten** bij het uitvoeren van controles is **toename van het aantal organisaties waar accountantscontrole verplicht is**. Zo'n toename kan een toenemend *aantal* gevallen van vertrouwensbreuk bij dergelijke organisaties verklaren zonder dat het aantal tekortschietende accountantscontroles als *percentage* van dergelijke controles toeneemt.

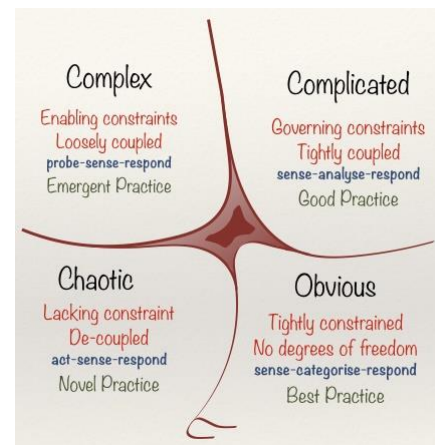
Een **tweede hypothese** ter verklaring van verscherpte aandacht en zorgwekkende AFM-rapporten zonder dat accountants meer dan voorheen tekortschieten is **een toename van zelfversterkende publicitaire aandacht**. Daardoor kan een gelijk aantal gevallen van vertrouwensbreuk meer maatschappelijke ophef en dus meer afbreuk aan vertrouwen veroorzaken. Snellere communicatie, ook via sociale media, een toegenomen aantal en diversiteit aan communicatiemediën en grotere publieke betrokkenheid door een verhoogd gemiddeld opleidingsniveau kunnen daaraan bijdragen.

Een **derde hypothese** ter verklaring van zorgwekkende AFM-rapporten is een **zelf-versterkend en zelf-legitimerend karakter van verscherpte aandacht**. Wie fouten zoekt, veronderstellend dat ze er *moeten* zijn gegeven toegenomen maatschappelijke ophef, kan altijd fouten vinden. Wie fouten al te systematisch op een bepaalde manier en op een bepaalde plek zoekt (bijv. in controledossiers) kan overmatige aandacht veroorzaken voor het (in elk geval schijnbaar, door afvinkgedrag) voorkómen van *dat* soort fouten en met als gevolg toename van *andere* fouten (bij gebrek aan aandacht daarvoor). Ontdekking van die andere soorten fouten en verbreding van de aandacht daarmee kan leiden tot een olievlekwerking aan verscherpte aandacht.

Ik ben niet in een (wetenschappelijke) positie om die hypothesen te toetsen. Ik ga er van uit dat ze geen volledige verklaring bieden voor de zorgwekkende AFM-rapporten en de verscherpte aandacht van politici. Zoals nog duidelijk zal worden geloof ik ook niet echt in het tekortschieten van accountants door een gebrek aan aandacht voor de standaarden en richtlijnen aan de hand waarvan controlekwaliteit gewoonlijk gedefinieerd wordt. Vandaar mijn aanvullende **hoofdhypothese**, namelijk het **tekortschieten van controle aan sich en van het achterliggende beheersingsparadigma door een veranderende aard van de samenleving**. Als controle in afnemende mate acute vertrouwensbreuk voorkomt biedt focus op verbetering van controlekwaliteit geen oplossing.

Voor het analyseren van een mogelijke verandering in de aard van de samenleving en van de mogelijke consequenties daarvan voor de relevantie van controle maak ik gebruik van twee soorten categorisering. Allereerst -in navolging van Ronald Stevens in zijn proefschrift "[Met open vizier, Auditing als stimulerende interventie](#)" uit 2012- van het [Cynefin raamwerk](#) dat o.a. geordende, complexe en chaotische domeinen van de werkelijkheid onderscheidt. In de tweede plaats het door Joost van Buuren in [augustus 2014](#) in de discussie over de toekomst van het accountantsberoep geïntroduceerde onderscheid tussen drie vormen van legitimiteit: cognitieve legitimiteit (bestaansrecht, "*Het zit wel goed, de accountant heeft het beste met mij voor*"), morele legitimiteit (juist kiezen, d.w.z. overeenkomstig externe normen) en pragmatische legitimiteit (aan stakeholderwensen voldoen).

De bekendste versie van het Cynefin raamwerk (zie figuur 1) dateert uit 2014 en onderscheidt 2 soorten geordende domeinen (rechts) en 2 soorten ongeordende domeinen (links) met daartussen een onbestemd gebied met onduidelijkheid over het domein waarin je je bevindt. Controle heeft bestaansrecht in de geordende domeinen, waar het gedrag van mensen, van de data die hun gedrag beschrijven en dus van de verantwoording die daarover afgelegd wordt, onderhevig is aan strakke of in elk geval richting gevende beperkingen. Daar zijn 'soff' posities te definiëren waaraan wat 'ist' getoetst kan worden, beste of in elk geval goede praktijken te identificeren die evident zijn dan wel waar experts onderling overeenstemming over kunnen bereiken en bestaan -in de terminologie van Stevens ([pag. 52-53](#))- externe referentiekaders die door een auditor als normering gebruikt kunnen worden dan wel grotendeels externe referentiekaders die in elk geval waardering mogelijk maken.



figuur 1 bron: Dave Snowden 2014

Het Cynefin raamwerk postuleert het bestaan van potentieel minstens even belangrijke ongeordende domeinen waarin dat *niet* het geval is. De auteur, Dave Snowden, hanteert het raamwerk nadrukkelijk als manier om betekenis te geven aan eigen ervaring ('sense making'). Het is vanuit dat perspectief niet hard te bepalen hoe groot elk van deze domeinen is in een bepaalde samenleving en wat de gemiddelde of dominante aard is van een samenleving in deze termen.

Stevens koppelt de 4 domeinen van het Cynefin raamwerk, door hem opgevat als soorten problemen, aan 4 'maatschappelijke settings' van organisaties ('bedrijfssetting', 'expert setting', 'ideologische setting' en 'gepolitiseerde setting'). Elk van die settings vereist een ander soort audit (opgevat als 'extern meekijken'). Accountancy als controle en advies is alleen relevant in 'bedrijfssettings' en 'expert settings', dus in de geordende Cynefin domeinen. Dat impliceert dat complexiteit en chaos de relevantie van accountantscontrole vermindert. In een complexe situatie zou een auditor volgens hem als 'sparring partner' moeten optreden en in een chaotische situatie als 'schakelende zingevoer'. Vertrouwen is in dergelijke settings niet te 'waarborgen', maar kan wel degelijk bevorderd worden door de kwaliteit van organisaties ('quality of deployment') te helpen bevorderen respectievelijk de organisatiestrategie te helpen verbeteren (de 'quality of connectivity' te helpen bevorderen).

Van Buuren constateert in [augustus 2014](#) dat de accountantspraktijk in 30 jaar zo goed als onveranderd is en daardoor niet meer voldoende maatschappelijk relevant is. De focus heeft al die tijd te zeer gelegen op morele legitimiteit: het voldoen aan standaarden en richtlijnen en het zich voegen naar verscherpt toezicht. Die constatering combineer ik met het idee dat accountants zich te zeer hebben ingesteld op 'bedrijfssettings' en 'expert settings' in de geordende Cynefin domeinen en daardoor onvoldoende antwoord hebben op complexiteit en chaos, waar die zich voordoen. Van Buuren constateert dat "*de cognitieve legitimiteit afnam door alle schandalen en discussies*". Voor herstel van vertrouwen in accountants bepleit hij echter (zonder veel onderbouwing) vooral "*de pragmatische legitimiteit te verhogen*" (beter in te spelen op behoeften van belanghebbenden) om zo "*een nieuwe start*" te maken. Daarmee neemt hij mijns inziens een verkeerde afslag, met als sluitstuk een pleidooi voor het ontwikkelen van 'garantie-' in plaats van 'assurance-producten' voor de gebruikers van jaarrekeningen, producten die hooguit mogelijk zijn in de geordende domeinen. In mijn artikelen van [augustus 2017](#) bepleit ik dan ook eerder evenwichtige aandacht voor de drie door Van Buuren onderscheiden vormen van legitimiteit én besef van de samenhang daarvan met de identiteit van accountants: "*wie en wat zijn we als accountants, wat is onze missie en voor wie werken we*".

Mijns inziens zijn accountants professionals met een maatschappelijke roeping om onderling vertrouwen in het zakelijk verkeer te bevorderen die werken voor de samenleving als geheel en niet voor afzonderlijke gebruikers en belanghebbenden. Wat tekortschiet is met name de cognitieve legitimiteit van accountants (*"Het zit wel goed, de accountant heeft het beste met mij voor"*); niet zozeer bij degenen die de accountantscontroles betalen, maar bij het brede publiek. Eigenlijk zijn alle aanpassingen in de structuur van de accountancysector nuttig die potentie hebben om die cognitieve legitimiteit te herstellen: die de indruk wekken dat accountants zich daadwerkelijk méér gelegen gaan laten liggen aan het algemeen belang in plaats van lippendienst daaraan te bewijzen.

Terug naar de vraag of de aard van de samenleving is veranderd met consequenties voor de relevantie van accountantscontrole. Het kan dan gaan om toenemende gecompliceerdheid van organisaties, door groei, regelgeving, globalisering etc.. Het kan ook gaan om groeiende wederzijdse afhankelijkheid van en wisselwerking tussen organisaties, ook van publieke organisaties zoals gemeenten die voorheen in hun territorium een dominante rol hadden. Waar *'alles met alles samen lijkt te hangen'* door wederzijdse afhankelijkheid en interactie onderkent het Cynefin raamwerk *'complexiteit'* eerder dan *'gecompliceerdheid'*. Het kan ook gaan om toenemende chaos, doordat geordende systemen het onverwacht begeven en doordat geordende systemen van toenemende complexiteit in conflict komen met elkaar.

Toenemende gecompliceerdheid van organisaties op zich maakt controle lastiger en uitdagender eerder dan minder relevant. Daar waar dat samen gaat met toenemende complexiteit en toenemende chaos wordt echter duidelijk dat betere controle niet alleen zaligmakend is en dat accountants hun blik moeten verbreden. Ik hoop in deze bijdrage duidelijk te hebben gemaakt dat er naast onderzoek naar verbeteringsmogelijkheden van wettelijke controles nog veel meer gedaan kan en moet worden om het maatschappelijk belang van de accountancysector te herstellen. De naam van jullie commissie biedt die ruimte; hopelijk biedt de minister jullie daartoe ook de ruimte door jullie opdracht te verbreden.

Met vriendelijke groet,

Wim Nusselder  
22/4/19