

# Commerciële druk leidt tot standaardisatie

**JASPER  
LUKKEZEN**  
Hoofdredacteur

“Het is niet onaannemelijk dat de accountancysector zijn maatschappelijke taak beter is gaan vervullen.”

Met een beetje ironie kan dat gesteld worden na het lezen van de rapporten van de Monitoring Commissie Accountancy (MCA) en van de Commissie toekomst accountancysector (CTA). Deze lijvige rapporten, beide uit januari, zijn een antwoord op de aanhoudende maatschappelijke zorgen over de kwaliteit en betrouwbaarheid van de verslaglegging in Nederland.

Samen tellen de rapporten 52 aanbevelingen (de MCA 30 en de CTA 22) om vooral de formele eisen aan het werk van de accountant aan te scherpen, en dat is er precies één minder dan de 53 aanbevelingen uit de zelfevaluatie van accountantsorganisatie NBA uit 2014.

Voor wie van turven, tellen en lijstjes afvinken houdt, lijkt het de goede kant op te gaan met de accountancysector: 52 is minder dan 53.

## Van verificatie naar oordeel

Maar het tellen van aanbevelingen om te zien of de accountancysector zijn maatschappelijke rol vervult, is natuurlijk onzinnig, al is het wel iets wat de maatschappij vaak van accountants verlangt als het gaat om het beoordelen van bedrijfsinformatie.

Dat zit zo. De maatschappij vraagt van accountants steeds vaker om niet alleen de door de ondernemingsleiding verstrekte informatie op correctheid te controleren, maar ook om deze inhoudelijk te beoordelen. Hieraan is behoefte, zo stellen Arnoud Boot en Bart Stellinga, omdat de maatschappij meer zekerheid zoekt, vanwege de toegenomen dynamiek en de grotere focus op kwartaalresultaten in het bedrijfsleven.

Daarbij is ook het maatschappelijk bewustzijn toegenomen, wat zich uit in de behoefte aan meer kwalitatieve informatie over financiële en niet-financiële onderwerpen. De kwaliteit van die informatie is overigens wisselend. Zo lijkt die van de financiële informatie de afgelopen jaren verbeterd – Robin Litjens en Leo van

der Tas noemen deze goed, in vergelijking met de ons omringende landen. Maar bedrijven behandelen duurzaamheidsrapportages nog te vaak als een af te vinken checklist, aldus Marleen Janssen Groesbeek en Karen Maas, en besteden weinig aandacht aan de duurzaamheidsonderwerpen waarop het bedrijf wel invloed kan hebben.

Maar deze behoefte aan een oordeel in plaats van aan verificatie is wellicht nog het duidelijkst terug te zien bij de behandeling van langetermijnwaardecreatie in het bestuursverslag. Juist bij de beoordeling daarvan kan de accountant een verschil maken voor de maatschappij, zo betogen Mijntje Lückerath-Rovers en Barbara Baarsma in hun bijdrages, omdat de mogelijkheid om op lange termijn waarde te creëren de levensvatbaarheid van de onderneming bepaalt en deze informatie voor de lezers van het bestuursverslag bijzonder lastig te toetsen is. Kijk breed!

## Commerciële druk

Tegelijkertijd is de accountancysector ook onderdeel van datzelfde bedrijfsleven en is de commerciële druk er zo sterk toegenomen dat de kwaliteit eronder te lijden heeft. Zo zijn er voor veel accountingdiensten maar een paar aanbieders (de grote vier) die allemaal een flink deel van hun inkomsten halen uit advieswerkzaamheden.

Juist omdat er bij deze advieswerkzaamheden meer concurrentie is dan bij de accountingcontrole, kan het verleidelijk zijn om bij de controle op het juiste moment een oogje dicht te knijpen. Daarmee komt uiteraard de kwaliteit van de controle onder druk te staan en ontstaat er ruimte voor een boekhoudschandaal. Bij in het oog springende zaken als Ahold, Imtech en Vestia speelde telkens het handelen van de accountant een wezenlijke rol.

Dit inzicht is niet veel pijnlijker voor accountants, omdat het niet nieuw is. De Autoriteit Financiële Markten kaartte in 2014 al aan dat de controle vanwege com-

merciële druk ondermaats was, zo stelt Ruud de Hollander in zijn column, en hij schreef dat later nog eens gestructureerd op (AFM, 2018). Ook de beroepsorganisatie NBA concludeerde dit (NBA, 2017).

Het is ook pijnlijk omdat het nog niet opgelost is. Marcel Pheiffer stelt dat het aantal schandalen vooralsnog niet afneemt. In een mooi drieluik reflecteren accountingpartner Agnes Koops-Aukes, voormalig accountant Bianca de Jong-Muhren en toezichthouder Ruud de Hollander daarom op de ontwikkelingen in de branche in de afgelopen jaren, en kijken ze vooruit. Met name De Hollander slaat daarbij een voor een toezichthouder stevige toon aan.

Een belangrijke kanttekening om hier te maken is dat 'de accountant' niet bestaat. Ward Rougoor, Nils Verheuvell en Thierry Belt laten zien dat er verschillende deelmarkten zijn en dat er voor het midden- en kleinbedrijf voldoende concurrentie is. Ook speelt de vervlochtenheid tussen controle en advies daar minder een rol.

Een tweede kanttekening is dat het verband tussen enerzijds commerciële druk en anderzijds schandalen en missers weliswaar logisch klinkt, en er anekdotes te over zijn, maar dat dit verband vanwege de vertrouwelijkheid van de relatie tussen accountant en klant niet empirisch volgens de regels van de kunst is te bewijzen. Hierbij en bij veel andere vragen kan het initiatief van de sector helpen om geanonimiseerd en gestructureerd controledossiers voor onderzoekers samen te brengen. Willem Buijink en Sanne Janssen wijzen op deze nieuwe dataverzameling van de Foundation for Auditing Research en roepen onderzoekers op om daarmee aan de slag te gaan.

### Formalisering en standaardisering

Vanwege de commercialisering volgt er welhaast onvermijdelijk een maatschappelijke reflex om het accountingproces meer te formaliseren en standaardiseren. Op zich is die reflex logisch: door formalisering en standaardisering wordt het oordeel minder afhankelijk van degene die het werk uitvoert, en als je er minder op kunt vertrouwen dat deze in het maatschappelijk belang werkt, is dat precies wat je wil.

Maar meer formalisering en standaardisering verdraagt zich soms slecht met het uiteindelijke doel van de accountantscontrole: het vormen van een professioneel-kritisch oordeel over de administratieve organisatie, de interne controle en de verslaggeving van de gecontroleerde onderneming, zo stellen Steven Hijink en Lars in 't Veld.

Het lost het probleem van commercialisering wel voor de accountant op, maar niet voor de maatschappij. Kees Camfferman en Anna Gold duiken de historie in en laten zien dat nieuwe normen en standaarden vaak eerder voortkwamen uit de noodzaak voor accountants om de schaalvergroting in het bedrijfsleven bij te benen en zich te kunnen verweren tegen maatschappelijke kritiek ('jaarrekening voldoet aan de norm' in plaats van 'jaarrekening is goed'), dan uit de behoefte om aan een maatschappelijke vraag naar duiding te voldoen.

Een parallel met een andere sector werkt verhelderend. Ook in de bankensector leiden schandalen tot extra regels (ESB, 2018). En net als bij de accountants, helpen die regels om excessen te voorkomen (schulden-crisis), maar maken ze het niet makkelijker om de maatschappelijke rol te vervullen (investeringskredieten voor mkb-bedrijven). Het risico is dan dat men de regels gaat naleven in plaats van eigen verantwoordelijkheid te nemen (Canoy, 2019). Te veel standaardisering en formalisering – of verstatelijking, zoals Arnoud Boot en Bart Stellinga het noemen – kan schadelijk zijn.

### Ruimte voor oordeel

Toch is standaardiseren en formaliseren een logische ontwikkeling. Standaardisatie leidt ertoe dat bedrijven met elkaar vergeleken kunnen worden en voorkomt overbodige discussies tussen klant en accountant (wisselen van accountant heeft geen zin als de andere op dezelfde manier oordeelt). Bij het volwassen worden van de beroepsgroep neemt standaardisatie dan ook een belangrijke plaats in, zie de bijdrage van economisch historicus Marcel Boumans, en dat is goed te zien in de lange weg die tot de internationale standaard IFRS heeft geleid (figuur 1 uit Groesbeek Janssen en Maas geeft ook een goed beeld).

Maar dan wel met behoud van ruimte voor het professioneel-kritische oordeel van de accountant. Complete contracten bestaan niet en er zal dus altijd een subjectief element in iedere controle zijn. Boumans beredeneert dit vanuit de epistemische deugden en illustreert aan de hand van de definitie van de meter als lengtemaat dat "zuivere objectiviteit, die gewoonlijk begrepen wordt als mechanische objectiviteit, onmogelijk is". En "voor een volledig oordeel zal altijd de 'klinische blik' van de expert nodig zijn".

In het bijzonder bij de rafelranden is dat kritische oordeel van belang. Bij de langetermijnwaardecreatie in het bestuursverslag, bij wat er materieel is in de duurzaamheidsrapportage en bij innovatie in het bedrijf



# Wie de economie wil begrijpen, leest ESB

*Het platform voor economen*  
*[www.esb.nu](http://www.esb.nu)*

en in de verslaglegging. Eddy Vaassen zet dat laatste in zijn bijdrage flink aan: accountants zouden er beter aan doen zich als *citizen data scientists* op te stellen.

Het inzicht dat de persoonlijke opvatting van belang is om tot een goed oordeel te komen, wordt door veel jonge accountants gedeeld, zo blijkt uit een keuze-experiment van Job van Exel, Gjalte de Graaf en Antoinette Rijsenbilt naar wat volgens accountants in opleiding ‘een goede accountant’ behoort te doen. Ook in verschillende artikelen in deze bundel speelt de notie een rol op de achtergrond dat het oordeel van de expert altijd subjectiviteit zal bevatten. Zo is dat het vertrekpunt voor Arjan Brouwers betoog voor brede gecombineerde accountants- en adviespraktijken.

## Twee keuzes

Maar wie echt meer ruimte wil voor het onafhankelijke oordeel van de accountant, zal het vertrouwen terug moeten brengen. Dat kan op twee manieren: door de financiële prikkels weg te nemen die ervoor zorgen dat er twijfels zijn aan de goede bedoelingen van de accountant of door meer te formaliseren en standaardiseren zodat het minder uitmaakt wat de belangen zijn van degene die de controle uitvoert.

Deze keuze is niet gemakkelijk. Bij een keuze voor het wegnemen van de financiële prikkels ontstaat zonder meer ruimte voor het onafhankelijk oordeel van de accountant, maar om dit serieus in de praktijk te brengen, vraagt om een stelselherziening.

Verscheidene auteurs doen voorstellen daarvoor, die variëren van niet zo ingrijpend – Jan Bouwens stelt voor om de onafhankelijkheid van de raad van commissarissen beter te handhaven bij het inhuren van de accountant – tot een beetje ingrijpend – Rik Blijham stelt voor om de accountant niet door het bedrijf zelf in te laten huren, maar door een tussenpersoon – tot het volledig overhoop halen van een sector – Herman van Brenk en Remko Renes suggereren om de accountant-scontrole door een overheidsdienst te laten uitvoeren (een soort super-AFM, denk ik dan).

Het alternatief is meegaan met de stroom. Als echt grote stappen in het verdienmodel onhaalbaar blijken, dan is een keuze voor formaliseren en standaardiseren waarschijnlijk de beste optie. Maar dat is iedere keer weer een balanceeract. Een voorbeeld daarvan is de verplichting voor grotere accountantsorganisaties om als intern toezichtsmechanisme een raad van commissarissen in te stellen. Eva Eijkelenboom stelt in haar bijdrage dat hier maatwerk nodig is.

Nieuwe regels mogen dan schandalen voorkomen, ze leggen ook altijd beperkingen op die het professionele oordeel en professioneel functioneren beperken waar dat juist niet gewenst is. ‘*Raising the floor and lowering the ceiling*’, noemde een accountant het. Daarnaast kan de afhankelijkheid van de toezichthouder een risicomijdende cultuur met zich meebrengen die innovatie remt. Formalisering en standaardisering dient die risico’s mee te wegen.

## Maatschappelijke relevantie

Belangrijk is dat de maatschappelijke rol van accountants centraal staat bij het nemen van deze beslissing. Een maatschappelijke rol die dus aan het verschuiven is van verificatie van de aangeboden informatie naar inhoudelijke beoordeling van de rapportage – op tal van terreinen, van het traditionele financiële terrein tot duurzaamheidsrapportages en algoritme-audits.

Anders dan bij verificatie moet men bij het oordelen ook wegen en bepalen wat wel en niet belangrijk is. Zolang dat niet gebeurt, zal het vertrouwen in accountants ondanks alle veranderingen en alle maatschappelijke druk niet terugkeren.

Dit is overigens niet alleen een nuttige les voor accountants, maar ook voor de commissies die adviezen opstellen over het verbeteren van de sector. Waarom niet zelf het goede voorbeeld geven en de 52 aanbevelingen terugbrengen tot de 3 kernaanbevelingen die er echt toe doen? Dat geeft niet alleen richting aan de sector, maar ook aan het maatschappelijk debat. Want het is ook de maatschappij die moet begrijpen wat er wel en niet verwacht kan worden.

## Literatuur

AFM (2018) *Kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector*. AFM Verkenning, 21 november.

Canoy, M. (2019) *De bank van goede bedoelingen*. Amsterdam: Prometheus.

CTA (2020) *Vertrouwen op controle: rapport van de Commissie toekomst accountancysector*. Commissie Toekomst Accountancysector, 15 januari. Te vinden op [www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl).

ESB (2018) *De toekomst van banken*. ESB-dossier, 103(4766S).

MCA (2020) *Spiegel voor de accountancysector*. Monitoring Commissie Accountancy, 31 mei. Te vinden op [www.monitoringaccountancy.nl](http://www.monitoringaccountancy.nl).

NBA (2014) *In het publiek belang: maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole*. NBA Werkgroep Toekomst Accountantsberoep.

NBA (2017) *Green Paper: structuurmodellen accountancy*. NBA Stuurgroep Publiek Belang, december.