

# Monitoring mania en andere *wicked problems*

mr. M.L. Schönau<sup>1</sup>

Op 1 november 2016 presenteerde de door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) ingestelde Monitoring Commissie Accountancy het Rapport 'Veranderen in het Publiek Belang' (hierna: Rapport).<sup>2</sup> Dit rapport is het eerste verslag van de hand van de in juni 2015 ingestelde commissie. Het bevat een evaluatie van de stand van zaken van het veranderproces in de accountancysector zoals dat in gang is gezet met de 53 maatregelen uit het rapport 'In het Publiek Belang' van de eveneens door de NBA ingestelde Werkgroep Toekomst Accountantsberoep van 25 september 2014.<sup>3</sup> Met de instelling van de Commissie is maatregel nummer 9.1<sup>4</sup> van de 53 alvast afgevoerd.

De Commissie beoordeelt - iets meer dan een jaar na publicatie van deze 53 verbetermaatregelen<sup>5</sup> - hoe het staat met de invoering en werking ervan. Zij monitort accountantsorganisaties met een vergunning om wettelijke controles te verrichten bij organisaties van openbaar belang (OOB's)<sup>6</sup> en die bij overige ondernemingen en instellingen (niet-OOB's). Daartoe heeft de Commissie interviews gehouden met onder andere vertegenwoordigers van de beroeps- en belangenorganisaties (NBA, SRA, Novak) en de toezichthouder (AFM) en rapporten, (transparantie)verslagen en onderzoeksgegevens bestudeerd.<sup>7</sup> Het Rapport bevat bevindingen, conclusies en aanbevelingen: geen aanvullende maatregelen. Met dit rapport beoogt de Commissie de sector handreikingen te doen om de structurele problemen van de accountancy op een duurzame wijze aan te pakken. Het doel is om het maatschappelijk vertrouwen in de sector te herstellen.

De tendens van het Rapport is, aldus de Commissie, dat binnen de gehele sector positieve ontwikkelingen te melden zijn, maar dat er ook nog veel te doen is. Geconstateerd wordt dat de desbetreffende grotere accountantsorganisaties vrijwel direct aan de gang zijn gegaan met de invoering van de maatregelen, maar dat is niet genoeg. De sector (waaronder de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants) wordt met klem aangeraden om door de Commissie zogenoemde *wicked problems* te adresseren. Dit zijn 'problemen, vraagstukken, onderwerpen of thema's die zeer moeilijk of niet bespreekbaar, dan wel oplosbaar zijn'.<sup>8</sup> De Commissie geeft zes voorbeelden van deze 'hete aardappelen': het verdienmodel en businessmodel, partnermodel, intern verrekeningsmodel tussen de advies- en de controlepraktijk, cliëntbelang versus publiek belang, fraude en de inhoud van het kwaliteitsbegrip.<sup>9</sup>

Deze problemen zouden niet of nauwelijks geadresseerd zijn in het rapport van de Werkgroep Toekomst Accountantsberoep en dus ook onvoldoende betrokken zijn in de voorgestelde maatregelen. De huidige voorzitter van de NBA, Pieter Jongstra, merkte hierover op dat dergelijke problemen allemaal op tafel lagen ten tijde van het opstellen van het pakket maatregelen, maar dat de prioriteit van de Werkgroep - mede door de grote maatschappelijke en politieke druk - lag bij het opstellen van concrete verbeterplannen.<sup>10</sup> Dat lijkt mij een plausibele verklaring. Ik denk niet dat een overzicht van onoplosbare problemen het vertrouwen in het zelfregulerend vermogen van de sector in 2014 had versterkt.

De Commissie beoogt de sector aan te zetten tot het bespreekbaar maken van de *wicked problems*, zodat de mogelijke schadelijke prikkels die hiermee samenhangen worden geïdentificeerd en weggenomen. Start-

- 
1. Marthe Schönau is advocaat bij Stibbe en redactiesecretaris van dit tijdschrift.
  2. Te downloaden op: <<http://www.monitoringaccountancy.nl/wp-content/uploads/2016/11/Eerste-Verslag-Monitoring-commissie-Accountancy.pdf>>.
  3. De NBA heeft in november 2016 overigens een aantal maatregelen aangepast om aan te sluiten bij na het rapport ingevoerde wetgeving. Zie: <https://www.nba.nl/Documents/Toekomst%20Accountants/Notitie%20aan%20AB%20voorstellen.pdf>.
  4. Werkgroep Toekomst Accountantsberoep 'In het Publiek Belang' d.d. 25 september 2014, p. 87: '9.1 Er wordt een onafhankelijke monitoring commissie ingesteld die de invoering en werking van de in dit rapport genoemde maatregelen beoordeelt en aanvullingen en aanpassingen voorstelt in die gevallen dat de bevindingen vanuit de monitoring daar aanleiding toe geven. De meerderheid van de monitoring commissie dient te bestaan uit personen die niet verbonden zijn aan een accountantsorganisatie.'
  5. Het NBA Rapport 'In het Publiek belang: het kan echt beter' d.d. 16 oktober 2015 bevat een overzicht van maatregelen voor niet-OOB accountantsorganisaties.
  6. Organisaties van Openbaar Belang: voornamelijk beursgenoteerde ondernemingen, banken en verzekeraars.
  7. Rapport, p. 39.
  8. Rapport, p. 13.
  9. Rapport, p. 14.
  10. J. Piersma en B. Knoop, *Financieele Dagblad* 1 november 2016, 'Het zou mij verbazen als accountants dit rapport voor kennisgeving aannemen.'

punt zou moeten zijn het formuleren van een duidelijke en evenwichtige visie op deze onderwerpen. De 'sector' is daarbij aan zet.

Ten aanzien van de door de Commissie problematisch geachte combinatie van de advies- en controlepraktijk bij OOB-accountantsorganisaties, merk ik op dat dit probleem zich mogelijk zelf oplost: het wordt door de strengere eisen en verscherpt toezicht steeds onaantrekkelijker om wettelijke controles uit te voeren bij OOB's. Dit maakt afsplitsing van de onrendabele controletak van de fiscale en consultancytak interessant of zelfs noodzakelijk.<sup>11</sup> Volgens informatie die het Financieel Dagblad bij de AFM heeft opgevraagd doet een eerdere ontwikkeling zich nu al voor in de MKB-sector: tientallen MKB-accountantsorganisaties hebben de laatste jaren vrijwillig hun wettelijke controlevergunning ingeleverd bij de AFM.<sup>12</sup> Ze kunnen of willen niet meer voldoen aan de strengere kwaliteitseisen.

Verder plaats ik vraagtekens bij het toekennen van een al te grote rol aan 'de sector' in het vinden van een evenwichtige en geloofwaardige balans tussen cliëntbelang en publiek belang.<sup>13</sup> Ik wijs erop dat de tweedelige clash tussen het belang van de opdrachtgever die de accountant betaalt en het belang van de gebruiker van de gecontroleerde jaarrekening (het publiek belang) zijn oorsprong kent in het privaatrechtelijke wettelijke kader waarbinnen de controlerend accountant opereert. Hoe kan je van een (commerciële) sector verwachten dat ze die 'weeffout' op een geloofwaardige manier oplost? Ik denk dat de wetgever hier een rol zou moeten spelen, niet de sector. Tegen de achtergrond van de hiervoor geschetste situatie waarin niet-OOB-accountantsorganisaties hun vergunning vrijwillig inleveren, waardoor het aantal accountant-organisaties met controlebevoegdheid mogelijk in het geding komt, kan ik mij overigens voorstellen dat de introductie van een overheidsaccountant voor de (verplichte) wettelijke controle helemaal niet zo ver weg is.<sup>14</sup>

Het Rapport vermeldt twee factoren die de door de 53 maatregelen ingezette verandering remmen: (1) de afvinkmentaliteit van accountantsorganisaties en (2) het verschijnsel '*the system fights back*'.

De Commissie neemt waar dat de sector een sterke neiging vertoont om de implementatie van de maatregelen op een compliance-achtige wijze te benaderen. Zo zouden veranderfunctionarissen aangesteld zijn voor de implementatie en willen accountantsorganisaties graag goed scoren op het AFM-Dashboard en de NBA-Monitor. Dit zou exemplarisch zijn voor de neiging om de lijst met 53 maatregelen af te vinken. De noodzakelijke gedrags- en cultuurverandering komt zo in het gedrang.

Als jurist kan ik mij goed verplaatsen in deze compliance-benadering. Uitgangspunt is immers dat er 53 maatregelen zijn uitgevaardigd die je als accountantsorganisatie wordt geacht te implementeren. Je wordt daarop beoordeeld en getoetst. De toezichthouder AFM doet dat door middel van het zogeheten Dashboard en de NBA heeft een Monitor,<sup>15</sup> waarop je als accountantsorganisatie natuurlijk goed wilt scoren. Als het ongewenst wordt geacht dat de implementatie van de maatregelen teveel op de voorgrond komt te staan, dan zouden accountantsorganisaties ook niet zo direct op de implementatie beoordeeld en afgerekend moeten worden. Dat gebeurt wel, dus is het evident dat er wordt afgevinkt: je moet ergens beginnen.

Volgens AFM-bestuurder Gerben Everts, in een reactie op het Rapport in het FD, is het overigens een misverstand dat AFM-toezicht op de invoering van de maatregelen tot afvinkgedrag leidt.<sup>16</sup> De AFM zou een stap dieper gaan en ook bekijken hoe de maatregelen bij de individuele kantoren bijdragen aan wat wordt beoogd, namelijk verbetering van de kwaliteit en de cultuur.

Er staat de accountantsorganisaties nog heel wat te wachten. Wat de AFM onder kwaliteit verstaat in het kader van de vergunningplichtige wettelijke controle is namelijk niet duidelijk. Het valt mij op dat de Commissie aan de ene kant onderkent dat onduidelijkheid bestaat over de invulling van het kwaliteitsbegrip en ervoor pleit om die weg te nemen, maar de door betrokkenen geuite kritiek ten aanzien van de interpretatie van de toepasselijke regels door de AFM wegwuift.<sup>17</sup> Dit terwijl in die kritiek, voor zover weergegeven in het Rapport, kwaliteit een belangrijke rol speelt.<sup>18</sup> Die kritiek doet de Commissie af met de mededeling dat in de AFM-rapportages en boetebesluiten de bevindingen met betrekking tot toetsing van controledossiers 'goed gedocumenteerd' worden weergegeven. De Commissie laat echter onbesproken dat onduidelijk is wat de AFM precies verwacht ten aanzien van de kwaliteit van een controledossier.

---

11. Ik laat mij daarmee niet uit over de wenselijkheid van een dergelijke scheiding teneinde het vertrouwen in de accountancy te versterken. Ik merk verder op dat de Commissie geen aandacht besteedt aan de oplossing van de accountant als lid van de RvC: de balanscommissaris. Zie P. van der Zanden, 'Accountants in de problemen! Balanscommissaris, een panacee?', *Ondernemingsrecht* 2014/96.

12. B. Knoop, *Financieele Dagblad* 23 januari 2017, 'Mkb-accountants zien af van controle'.

13. Een verslaggever van het Financieele Dagblad stelde de voorzitter van de commissie (Ada van der Veer) de vraag of de veranderingen wel aan de sector zelf overgelaten kunnen worden en of het Rapport niet op een grote stapel zou belanden. Zij ging in haar antwoord niet op de vraag in. (B. Knoop en J. Piersma, 'Accountants dreigen schijnzekerheid te creëren', *Financieele Dagblad* 2 november 2016.

14. Dit is een constatering. Ik laat mij niet uit over de wenselijkheid van een dergelijke ontwikkeling.

15. Rapport, p. 81.

16. J. Piersma en B. Knoop, *Financieele Dagblad* 1 november 2016, 'Het zou mij verbazen als accountants dit rapport voor kennisgeving aannemen.'

17. Rapport, nummer 28, p. 22.

18. Rapport, nummer 28, p. 22.

De Commissie noemt als voorbeeld van de tweede remmende factor (het verschijnsel *'the system fights back'*<sup>19</sup>) dat de NBA ervoor heeft gekozen om de begrippen kwaliteit en professioneel-kritische instelling niet in de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA) op te nemen (maatregel 1.2 uit In het Publiek Belang).<sup>20</sup> De NBA heeft die beslissing genomen op advies van haar Adviescollege voor Beroepsreglementering. Als voorbeeld van de door de NBA aangevoerde argumentatie vermeldt het Rapport dat het begrip kwaliteit zou overlappen met het vereiste van 'goede beroepsbeoefening', dat al in de VGBA is opgenomen. De Commissie stelt daar tegenover dat opname van kwaliteit en professioneel-kritische instelling in de 'grondwet' evident zal bijdragen aan vertrouwensherstel. Dan zou immers voor het publiek duidelijk worden dat de sector ook echt aan de naleving daarvan hecht. Verder meent de Commissie, waar geen civilist onderdeel van uitmaakt, dat het thema aansprakelijkheid in geval van schade door niet leveren van kwaliteit en het daarbij in het geding zijnde publiek belang ten onrechte niet is meegewogen in de besluitvorming van de NBA. Ervan uitgaande dat de Commissie doelt op onduidelijkheid over de vraag of een accountant aansprakelijk is wegens schending van beroepsnormen, zie ik niet in hoe het invoeren van twee nieuwe begrippen het maatschappelijk verkeer helpt. Het duidelijk invullen van de normen in de VGBA, die nu in tuchtrechtspraak invulling krijgen, zou wel nuttig zijn voor de rechtzoekende. Maar is het aan de NBA om de belangen van de rechtzoekende in het kader van civielrechtelijke aansprakelijkheid van de accountant te behartigen?

Ik vraag mij af hoe het alvast (voor de bühne) introduceren van termen, waarvan de inhoud nog niet is gedefinieerd en die overlappen en begripsverwarring veroorzaken, zal bijdragen aan het vertrouwen in de accountant. Ik ben dan ook geneigd om te concluderen dat dit een *fight* is die de *system* zou moeten winnen. Redacteur André de Neve typeerde de accountant met een wettelijke controleopdracht in het voorwoord in het vorige dubbelnummer van dit tijdschrift al als 'de gebeten hond'. Ik deel die observatie. Een enkele noodkreet heeft ook zijn weg gevonden naar het Rapport en kan rekenen op begrip van de Commissie, maar men haast zich om toe te voegen dat de sector zich hier niet achter mag verschuilen. De Commissie tekent in het Rapport aan dat verschillende vertegenwoordigers vanuit de sector hebben aangegeven 'in de overlevingsstand te zitten'.<sup>21</sup> Zij signaleren een toename van de werkdruk (mede door accountantsroulatie), toezichtsdruk, personeelstekorten, onduidelijkheid over het kwaliteitsbegrip en hetgeen auditkwaliteit precies omvat, afnemend absorptievermogen voor veranderingen binnen accountantsorganisaties, verschillen van inzicht en belangen tussen de verschillende onderdelen binnen accountantsorganisaties en de met de maatregelen gemoeide kosten en inspanningen waardoor de resultaten onder druk komen te staan. Het negeren van deze alarmerende signalen en de heersende monitoringdrift, waarin accountantsorganisaties nauwelijks tijd wordt gegund om een visie te ontwikkelen, zullen naar mijn inschatting - die van een relatieve buitenstaander - niet bijdragen aan een duurzaam vertrouwensherstel in de accountantssector. Het constante monitoren van implementatie van de maatregelen werkt vanzelfsprekend afvinken en n apraten van de verandermanagementtermen in de hand. Ik meen dat het publiek belang niet gebaat is bij het volledig overlaten van een oplossing aan het zelfregulerend vermogen van de overbelaste en getergde sector. Verandering vergt visie en commitment van alle betrokkenen in het systeem, waaronder de wetgever.

---

19. Rapport, nummer 37. 'Het verschijnsel *'the system fights back'* doet zich voor wanneer een ingezette (positieve) verandering teniet wordt gedaan doordat de weerstand tegen die verandering binnen het systeem waarin de verandering plaatsvindt (te) groot blijkt.'

20. Rapport, Bijlage 5, p. 71. Maatregel 1.2 luidt: 'Kwaliteit en professioneel-kritische instelling dienen prominent opgenomen en duidelijk ingevuld te worden in de VGBA.'

21. Rapport, nummer 23, p. 19.