

Leren van fouten:

Een eerste verkenning bij accountantsorganisaties

Anna Gold  
Elroy Huijsman  
Philip Wallage  
m.m.v. Cathy van Dyck

mei 2015



# Inhoudsopgave

Samenvatting.....	4
Hoofdstuk 1: Inleiding.....	6
Hoofdstuk 2: Theoretische concepten .....	8
2.1 Fouten.....	8
2.2 Fouten en leren .....	9
2.3 Omgaan met fouten.....	10
2.3.1 Error prevention .....	10
2.3.2 Error management.....	10
Hoofdstuk 3: Methoden van onderzoek.....	12
3.1 Interviews.....	12
3.2 Survey.....	13
Hoofdstuk 4: Resultaten .....	15
4.1 Fouten.....	15
4.1.1 Voorbeelden van fouten .....	15
4.1.2 Fouten en gevolgen.....	16
4.1.3 Fouten en overtredingen.....	16
4.1.4 Fouten en normen.....	16
4.2 Omgaan met fouten.....	18
4.2.1 Preventie.....	18
4.2.2 Angst.....	18
4.2.3 Openheid.....	21
4.2.4 Analyseren .....	24
4.2.5 Corrigeren.....	25
4.2.6 Samenvatting.....	25
4.3 Leren .....	26
4.3.1 Leren van fouten op teamniveau .....	26
4.3.2 Leren van fouten op organisatieniveau.....	27
4.3.3 Leren van fouten op sectorniveau.....	27
Hoofdstuk 5: Conclusies en discussie.....	29
Literatuur.....	31
Bijlage A: Verdeling respondenten naar organisatie, positie, werkzaamheden en geslacht .....	33

Bijlage B: Overzicht van surveyresultaten.....	34
Bijlage C: Relatie toezichthouder – accountantsorganisaties .....	38

Aan de totstandkoming van dit rapport hebben ook Simon de Graaf en Nicoletta Dimitrova een bijdrage geleverd. Daarnaast hebben wij feedback gekregen van de deelnemers aan de parallelsessies over dit onderwerp tijdens de Accountantsdag 2014. Tenslotte hebben wij op een eerdere versie van dit rapport commentaar en suggesties ontvangen van Albert Bosch, Jeanine van Gestel, Peter Groenewegen, Tom Groot, Irene Kramer, Robert Mul en de NBA Begeleidingscommissie.

Wij zijn allen veel dank verschuldigd.

# Samenvatting

Dit verkennend onderzoek, geïnitieerd door de NBA, is gericht op de vragen hoe accountants(organisaties) met fouten omgaan en hoe zij daarvan leren. Hiertoe is een literatuurstudie uitgevoerd en zijn semigestructureerde interviews afgenomen. Ook is een survey uitgezet onder openbaar accountants en accountancystudenten van de Vrije Universiteit Amsterdam.

In de literatuur wordt onderscheid gemaakt tussen fouten en overtredingen. Terwijl fouten altijd onbedoeld zijn betreffen overtredingen bewuste beslissingen om zich niet aan afgesproken voorschriften te houden. Dit is een belangrijk onderscheid omdat het aanzien van een fout als overtreding tot sanctionering leidt, waardoor een angstcultuur kan ontstaan en het lerend vermogen belemmerd wordt. Uit ons onderzoek blijkt dat accountants(organisaties) onvoldoende onderscheid maken tussen fouten en overtredingen. Omdat dit onderscheid niet wordt gemaakt is het dikwijls onduidelijk hoe de omgeving een gemaakte fout zal interpreteren, zodat men angstig anticipeert op sanctionering die zou volgen op een overtreding. Wij bevelen daarom aan om expliciet onderscheid te maken tussen fouten en overtredingen.

Ook is het volgens de literatuur belangrijk een fout en het gevolg daarvan afzonderlijk te bezien, omdat van een fout – ongeacht of de gevolgen groot of klein zijn – kan worden geleerd. Uit de interviews blijkt echter dat accountantsorganisaties weinig tot geen aandacht besteden aan fouten in het controleproces die geen of enkel een immaterieel effect hebben op de jaarrekening. Zodoende kunnen vergelijkbare fouten (met mogelijk grotere gevolgen) in de toekomst nogmaals plaats vinden. Wij bevelen daarom aan om fouten, ongeacht de gevolgen, te analyseren om vervolgens van de fout te kunnen leren.

De concepten *error prevention* en *error management* spelen een belangrijke rol bij de wijze hoe met fouten om te gaan. Error prevention betreft het voorkomen van fouten. Wij constateren in ons onderzoek een zeer hoge mate van foutenpreventie. Een dergelijke nadruk op preventie kan binnen een accountantsorganisatie de indruk wekken dat het maken van fouten niet wordt getolereerd, waardoor fouten worden verhuuld en open communicatie ontbreekt, zodat er niet van kan worden geleerd.

Error management is gericht op open communicatie over fouten, het analyseren van de oorzaak en gevolgen van fouten, en het corrigeren en leren van fouten. Uit de interviews blijkt dat openheid, als belangrijk element van een constructieve error management cultuur, weldegelijk wordt onderkend maar in de praktijk nog weinig wordt beleden. Ook blijkt uit de interviews een hoge mate van angst om fouten te maken. Deze angst vormt een potentiële barrière voor openheid en dus om van fouten te kunnen leren.

Volgens de error management literatuur is het doel van analyseren om van een fout te leren. Een dergelijk doel komen wij in het onderzoek nauwelijks tegen. Er wordt namelijk vooral geanalyseerd om te corrigeren en in sommige gevallen om een verdedigingswal op te werpen vanwege de angst die bestaat voor de (financiële) gevolgen van een gemaakte fout.

Respondenten geven aan dat in accountantsorganisaties heel veel wordt geleerd. Hierbij wordt dikwijls verwezen naar interne en externe cursussen en trainingen. Echter, bij dergelijke trainingen wordt de nadruk vooral gelegd op het voorkomen van fouten en niet of beperkt op het leren van fouten. Naar onze mening is dit een gevolg van het feit dat gemaakte fouten niet open met elkaar worden besproken en geanalyseerd.

Ook merken wij op dat de surveybevindingen suggereren dat partners, directieleden en bestuurders doorgaans een positiever beeld hebben van de mate van openheid, analyseren en leren in hun organisatie dan de overige functieniveaus. Nader onderzoek is nodig om vast te stellen of de werkelijke error management cultuur onvoldoende door de leiding van accountantsorganisaties wordt herkend.

Ons onderzoek is slechts een eerste verkenning naar het omgaan met en leren van fouten. Wij bevelen daarom aan om nader onderzoek te verrichten op welke wijze een constructieve error management cultuur verder ontwikkeld kan worden. Hierbij kan verdergaand worden geleerd van de nodige ervaringen die inmiddels zijn opgedaan in de luchtvaart en medische sector.

# Hoofdstuk 1: Inleiding

Niemand maakt met veel plezier een fout. Want een fout betekent dat onbedoeld niet aan een norm of verwachting is voldaan. Ook kunnen fouten verschillende gevolgen hebben. Zo kan het verkeerd draaien aan een knop ertoe leiden dat het in huis te warm wordt. Eenzelfde fout kan er toe leiden dat een patiënt te weinig zuurstof wordt toegediend. De gevolgen van een fout kunnen dus sterk verschillen. In het algemeen wordt gestreefd het maken van fouten zoveel mogelijk te voorkomen. Vaak wordt echter vergeten dat fouten – ook fouten met kleine gevolgen – kansen bieden om iets te leren. Niet voor niets vertellen wij kinderen dat zij van fouten moeten leren en sprak Thomas Edison de historische woorden: *“I have not failed. I have just found 10,000 ways that won’t work”*.

Lerend vermogen en in het bijzonder het leren van fouten, is een onderwerp dat momenteel zowel maatschappelijk als binnen het accountantsberoep actueel is. Dit blijkt onder andere uit het rapport ‘In het publieke belang’ van de NBA Werkgroep Toekomst Accountantsberoep (NBA, 2014) waarin het thema ‘Een lerende beroepsgroep’ één van de pijlers is. In dit rapport worden enkele aanbevelingen gedaan om het lerend vermogen te vergroten. Ook het TNO-rapport getiteld ‘Een lerende sector: financiële onderzoeksraad’ constateert dat iedereen (in de sector) op zijn eigen niveau moet onderzoeken wat er geleerd kan worden van incidenten. Hiertoe is een cultuuromslag nodig omdat het klimaat en het proces nu niet goed zijn ingericht om te leren van fouten (TNO, 2014).<sup>1</sup>

In het AFM onderzoeksrapport uit 2014 met de titel ‘Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles Big 4-accountantsorganisaties’, wordt met betrekking tot het personeelsbeleid van de accountantsorganisaties het volgende gesteld: Sancties kunnen ongewenst gedrag effectief corrigeren maar het is ook van belang te onderkennen dat te zware sancties of te formalistische regels een *angstcultuur* creëren. Dit kan bijvoorbeeld worden tegengegaan door gewenst (voorbeeld) gedrag te belonen (AFM, 2014).

In het AFM rapport wordt ook gepleit voor het stimuleren van een open cultuur gericht op intensieve samenwerking en die bijdraagt aan het centraal stellen van het publieke belang en het verrichten van kwalitatief goede wettelijke controles. Een dergelijke open cultuur is echter alleen bereikbaar als de angst om een fout te maken beperkt is (Edmondson, 1999).

Rondom de accountant verandert alles steeds sneller. Zo verwachten gebruikers van de jaarrekening steeds meer van de accountant, kenmerken gecontroleerde organisaties zich door een groeiende complexiteit van processen en systemen en volgen technologische ontwikkelingen elkaar in hoog tempo op. Ook wordt de accountant geconfronteerd met een toename van wet- en regelgeving (regeldruk) en met een groeiende aandacht voor het naleven van de regels (compliance). In dit krachtenveld moeten de accountant en de accountantsorganisatie<sup>2</sup> zich aanpassen om aan de verwachtingen en normen te voldoen maar ook om product vernieuwing te realiseren die nodig is om op de veranderingen in te kunnen spelen. Daartoe is het verbeteren van het lerend vermogen noodzakelijk. Dit vereist onder meer dat, naast het streven om fouten te voorkomen (preventie), aandacht wordt besteed aan het omgaan met fouten (error management).

---

<sup>1</sup> Aanbeveling 1 van het TNO rapport luidt (2014, p. 24): “Het lerend vermogen van de sector tegelijkertijd met het inrichten van de Onderzoeksraad en gefaseerd te vergroten, als onderdeel van de bredere cultuuromslag binnen de sector. Nader onderzoek is nodig naar sectorspecifieke mechanismen die kennisdeling bevorderen dan wel belemeren. Hiervoor dient nader onderzoek te worden wat het achterliggende foutenmodel is dat gehanteerd wordt (is het doel van het evalueren van incidenten het aanwijzen van schuldigen of het begrijpen, verklaren en verbeteren) en of onderliggende assumpties ter discussie kunnen worden gesteld.”

<sup>2</sup> Een accountantsorganisatie is een onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden, en die als vergunninghouder is ingeschreven in het Register van de AFM (AFM, 2015).

Dit thema staat in onderhavig, door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) geïnitieerde onderzoek, centraal.<sup>3</sup> De NBA tracht te komen tot een beter inzicht in de wijze waarop fouten, incidenten en tekortkomingen in het accountantsberoep ontstaan om vervolgens een effectief instrumentarium te ontwikkelen voor preventie, bestrijding en het leren van fouten.

In dit verkennende onderzoek zullen wij ons beperken tot de vragen hoe accountants(organisaties) met fouten omgaan en hoe zij daarvan leren.<sup>4</sup> Want alleen als de angst voor het maken van fouten wordt beperkt, open over fouten kan worden gesproken, deze worden geanalyseerd en gecorrigeerd, staat de deur naar het leren van fouten open.

In het volgende hoofdstuk beschrijven wij enkele relevante theoretische concepten die de basis leggen voor het beantwoorden van de onderzoeksvragen. Vervolgens zullen wij in hoofdstuk 3 de gehanteerde onderzoeksmethode uiteenzetten. In het bijzonder wordt ingegaan op de opzet en uitvoering van gehouden interviews en uitgezette survey. In hoofdstuk 4 zullen de resultaten van het onderzoek worden besproken. Afgesloten wordt in hoofdstuk 5 met enkele conclusies en discussie.

---

<sup>3</sup> Het onderzoek is mede gefinancierd door het Accountantsfonds.

<sup>4</sup> In dit onderzoek gaan wij slechts in beperkte mate in op de rol van de toezichthouder en de dilemma's die toezicht met zich meebrengt (zie bijlage C).



# Hoofdstuk 2: Theoretische concepten

In dit hoofdstuk gaan wij in op enkele concepten die samenhangen met het omgaan met en leren van fouten. Wij bespreken wat onder fouten wordt verstaan, de relatie tussen fouten en leren, en de theorie rondom het voorkomen van fouten (*error prevention*) en het managen van fouten (*error management*).

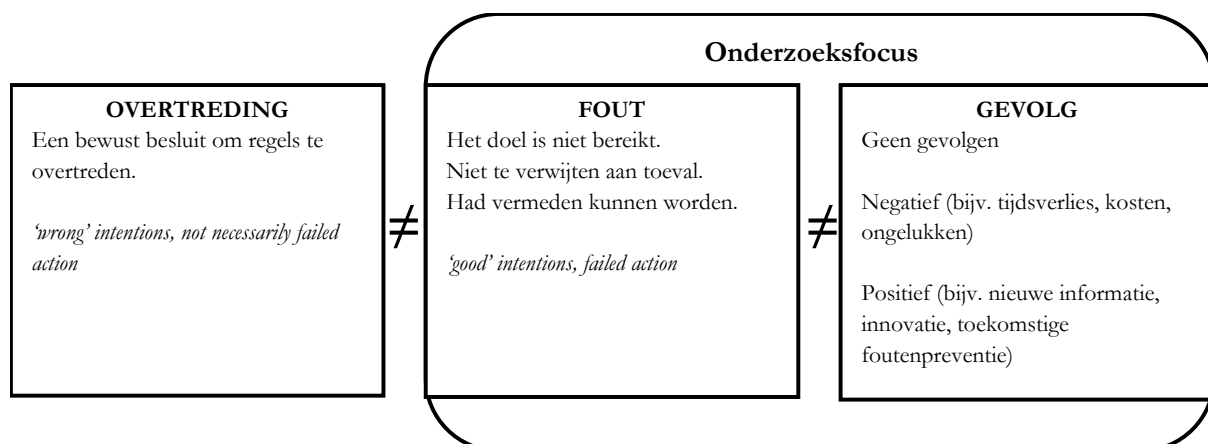
## 2.1 Fouten

Fouten treden op bij doelgerichte handelingen en kenmerken zich doordat – onbedoeld – ergens in het handelingsproces (planning, uitvoering of terugkoppeling) iets mis gaat, vaak door gebrek aan kennis. Een bepaald doel wordt dus niet bereikt, hoewel de intentie er wel was (*honest mistakes*) (Frese en Zapf, 1994; Reason, 1990).

Het onderscheid tussen fouten en overtredingen (*violations*) is in het kader van dit onderzoek zeer belangrijk: terwijl fouten altijd onbedoeld zijn betreffen overtredingen bewuste beslissingen om zich niet aan de afgesproken voorschriften te houden. Overtredingen kunnen hun oorsprong hebben in eigenbelang, overmoed en gemakzucht, wat een geheel andere aanpak van organisatie en leiderschap vereist dan onbedoelde handelingen die in fouten resulteren. Zo leidt het aanzien van een fout als overtreding tot sanctienering, waardoor een angstcultuur kan ontstaan en het lerend vermogen belemmerd wordt.

Verder moet onderscheid gemaakt worden tussen fouten en hun gevolgen. Fouten worden met andere woorden niet onderscheiden in klein en groot; slechts de *gevolgen* van fouten en overtredingen zijn meer of minder ernstig. Wanneer de nadruk te sterk op de gevolgen wordt gelegd, bestaat de kans dat fouten met kleine gevolgen genegeerd worden waardoor geen leereffect ontstaat, hoewel dezelfde fout in de toekomst tot ernstige gevolgen zou kunnen leiden. Zo heeft het onbedoeld over het hoofd zien van de achterkant van een checklist verslaggeving (IFRS) geen grote gevolgen als de betreffende jaarrekening overeenkomstig IFRS is opgesteld. Dezelfde fout kan een dag later leiden tot het niet ontdekken van een ontbrekende toelichting in de jaarrekening en vervolgens tot het afgeven van een onjuiste controleverklaring. Hierbij is de fout hetzelfde maar zijn de gevolgen sterk verschillend.

Hoewel de onderzoeksliteratuur vaak de focus legt op de negatieve gevolgen van fouten (Reason, 1990) is het belangrijk om te onderkennen dat fouten ook positieve gevolgen kunnen hebben. Zo benadrukt Sitkin (1996) bijvoorbeeld de potentie van het leren van fouten en de impact hiervan op innovatie. Op de positieve consequenties komen wij bij de bespreking van *error management* terug.



Figuur 1: Fouten, overtredingen en gevolgen

Samenvattend illustreert figuur 1 de begrippen fouten, overtredingen en gevolgen zoals in dit onderzoek gehanteerd.

De aandacht voor *error prevention* en *error management* is niet nieuw. Zowel in de luchtvaart als in de medische sector is hier al veel onderzoek naar verricht. Het gaat hierbij om sectoren die worden gekenmerkt door complexe processen en waarbij fouten grote gevolgen kunnen hebben en waar ruime ervaring in risicomanagement en crisispreventie is opgedaan. Daar zijn mechanismen ontwikkeld als schuldvrij rapporteren oftewel *blame-free reporting*, het ongestraft melden van klachten en incidenten, met als doel het collectief leren van incidenten en het uitwisselen van ervaringen.<sup>5</sup> Ook in deze sectoren gaat het niet om de afwezigheid van fouten, maar de gevolgen ervan te beheersen (incidenten/ongevallen).<sup>6</sup>

Uit onderzoek (Van Dyck, Frese, Baer en Sonnentag, 2005) blijkt dat open communicatie, analyse van de fouten en een nadruk op snel en effectief fouten herstel, gepaard gaan met betere prestaties.

Ten slotte wijzen wij op het verschil tussen fout en risico. Hofman en Frese (2011) geven het voorbeeld van een *investment broker* die na zorgvuldig onderzoek met een hoge mate van zekerheid een belegging aangaat, met een verwacht redelijk rendement. Echter, het gaat vervolgens slechter dan verwacht met de aandelen en het rendement is dan ook lager dan verwacht. Het gaat hier niet om een fout, omdat de belegger ook achteraf gezien dezelfde beslissing zou hebben genomen, gegeven de destijds beschikbare informatie. Als de belegger echter ten tijde van de belegging door nauwkeuriger onderzoek had kunnen weten wat er met de aandelen zou gaan gebeuren, kan de beslissing als een fout worden aangemerkt.

Samenvattend definiëren wij een handeling als een fout wanneer de handeling onbedoeld niet tot het bereiken van geformuleerde doelen leidt en dit falen (potentieel) had kunnen worden voorkomen (Hofman en Frese, 2011). Het falen is dus niet het gevolg van een onvoorzienbare gebeurtenis.

## 2.2 Fouten en leren

Leren vindt zowel plaats op individueel als op collectief niveau. Onze focus ligt vooral op het collectief leren van fouten, wat verder valt te onderscheiden naar leren op teamniveau, organisatieniveau en sectorniveau (Watkins en Marsick, 1996).

Uit onderzoek blijkt dat effectieve leerprocessen leiden tot betere team- en organisatieprestaties (zie bijvoorbeeld Edmondson, 2004; Wilson, Burke, Pries en Salas, 2005; Watkins en Marsick, 1996). Collectief leren bestaat uit informatie delen, opslaan, en opvragen (retrieval). In dit onderzoek zullen wij ons echter primair richten op het delen van informatie over fouten.

De literatuur over leren geeft aan dat fouten positieve gevolgen kunnen hebben voor de mate waarin kennis binnen een team of een organisatie wordt gedeeld. Zo benadrukken Frese et al. (1988) dat het delen van informatie over gemaakte fouten aangeeft waar mogelijke leemten in de organisatie zitten. Verder stimuleren fouten het leerproces, omdat zij vaak een verrassingsmoment creëren (Bell en Kozlowski, 2009). Relevant is ook dat uit onderzoek blijkt dat de meeste pogingen om te leren van hypothetische fouten niet effectief zijn. Dergelijke fouten kennen geen werkelijke gevolgen waardoor het emotionele aspect ontbreekt (Ivancic en Hesketh, 2000), waardoor anderen zich moeilijk met de fout en gevolgen kunnen identificeren.

Helaas is er veel weerstand om fouten te delen (Cannon en Edwardson, 2001). Door de focus op falen ervaren mensen vaak een afname in zelfvertrouwen. Zo bestaat de angst om door anderen als incompetent gezien te worden of dat belangrijke beloningen (bijvoorbeeld bonussen) worden onthouden. Aange-

---

<sup>5</sup> Veilig Incident Melden (VIM) in de medische sector en het jaarlijkse Safety Report van de International Air Transport Association (IATA).

<sup>6</sup> Pool (1997, p. 258) omschrijft dergelijke *high risk organizations (HROs)* als “groups that seem to do the impossible: operate highly complex systems essentially without mistakes. They must do their jobs without mistakes, or at least without the sort of mistakes that have catastrophic consequences”.

zien het delen van fouten cruciaal is voor een lerende organisatie, is het van belang strategieën te ontwikkelen, die deze en andere barrières om fouten te delen verlagen. Hierbij kunnen formele processen helpen om de analyse van en discussie over gemaakte fouten te initiëren en structureren. Te denken valt bijvoorbeeld aan het nabespreken van uitgevoerde werkzaamheden waarbij een gestructureerde analyse en discussie van fouten plaats vindt (Bell en Kozlowski, 2009).

## 2.3 Omgaan met fouten

Na te zijn ingegaan op de relatie tussen fouten en leren, gaan wij in het vervolg van dit hoofdstuk in op het omgaan met fouten. Een onderscheid dat in dit verband in de literatuur veelvuldig wordt gemaakt, is tussen *error prevention* en *error management*.

### 2.3.1 Error prevention

Preventie is een voor de hand liggende en noodzakelijke verdedigingswal om fouten zo veel mogelijk te voorkomen (Reason 1990). Ook beschermt een dergelijke verdedigingswal tegen externe kritiek als er toch fouten worden gemaakt. Het maken van fouten is namelijk inherent aan menselijk gedrag zo dat het onmogelijk is om alle fouten te voorkomen.

Organisaties met een te sterke focus op error prevention leggen de nadruk op het voorkomen van fouten, ongeacht hoe groot of klein de gevolgen kunnen zijn. Het gevolg van een dergelijke aanpak is dat de mogelijkheid tot leren van fouten beperkt of zelfs geëlimineerd wordt (Van Dyck et al., 2005). Door de initiële houding dat een fout iets negatiefs is en ‘ten koste van alles’ voorkomen en vermeden moet worden, bestaat volgens Van Dyck et al. (2005) weinig bereidheid om over fouten te communiceren en is men zelfs geneigd om gemaakte fouten te verhullen. Zodoende worden fouten niet gecorrigeerd, de oorzaak niet geanalyseerd, wordt er op collectief niveau niet van de fout geleerd en is de kans groot dat deze zich herhaalt. Mogelijk ontstaat zelfs een barrière om over zelfgemaakte fouten na te denken, waardoor ook het individuele leervermogen wordt beperkt of zelfs geëlimineerd.

Een overdreven focus op preventie vormt een barrière voor het succesvol implementeren van effectief error management. Te veel nadruk op preventie kan binnen de organisatie de indruk wekken dat het maken van fouten niet wordt getolereerd. Hierdoor ontstaat de neiging om fouten te verhullen en ontbreekt een open communicatie over gemaakte fouten. Een tweede belangrijke barrière is het fenomeen *angst* (bijvoorbeeld angst voor sanctionering en reputatieverlies). Ook hierdoor ontstaat een gebrek aan openheid om over fouten te communiceren. In dergelijke gevallen is sprake van een zogenaamde *error aversion* cultuur (zie Van Dyck et al., 2005).

### 2.3.2 Error management

Organisaties die error management toepassen gaan ervan uit dat het maken van een fout menselijk is en dus fouten nooit helemaal voorkomen kunnen worden. Dergelijke organisaties maken een duidelijk onderscheid tussen de *gevolgen* van een fout en de fout zelf (Frese, 1991, 1995). Om een constructieve error management benadering te creëren dienen volgens Van Dyck et al. (2005) de volgende organisatorische processen ingericht te worden:

- De eerste en wellicht belangrijkste activiteit is *open communicatie* over fouten, waardoor kennis over fouten collectief wordt gedeeld. Een hoge mate van openheid is dus noodzakelijk zowel voor het corrigeren van gemaakte fouten als voor het collectief leren ervan. Volgens de literatuur zou openheid over gemaakte fouten beloond moeten worden en zeker niet bestraft (Edmondson, 1999).<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Gronewold en Donle (2011) onderzoeken in een survey onder Duitse accountants de relatie tussen foutencultuur bij accountantsorganisaties en de wijze waarop met fouten wordt omgegaan. Gold, Gronewold, en Salterio (2014) onderzoeken in een experiment eveneens onder Duitse accountants in welke mate de foutencultuur het melden van fouten beïnvloedt.

- Door open communicatie ontstaat de mogelijkheid tot *analyseren* van de oorzaak en de gevolgen van fouten, waardoor zowel correctie als leren mogelijk worden gemaakt.
- Vervolgens moet er een mogelijkheid worden gecreëerd om de gevolgen van de gemaakte fout te beperken (*corrigeren*).
- Ten slotte is het essentieel om een omgeving te creëren waarin het *leren* van fouten centraal staat.

Uit de literatuur over error management blijkt dat wanneer mensen samen kunnen nadenken en in openheid discussiëren over oorzaken van fouten die binnen hun invloedssfeer liggen, ze meer eigen verantwoordelijkheid gaan nemen (Van Dyck, 2009). Dit is een belangrijke voorwaarde voor het leerproces. Zonder eigen verantwoordelijkheid te (durven) nemen voor gemaakte fouten, wordt er niet geleerd van fouten, omdat de neiging bestaat deze te bagatelliseren. Ook collectief leren wordt bevorderd door open over fouten te communiceren. Zonder communicatie kan enkel van eigen fouten worden geleerd.

Empirisch onderzoek toont aan dat een error management benadering daadwerkelijk gerelateerd is aan een hogere mate van lerend vermogen (bijvoorbeeld Frese, 1995; Nordstrom, Wendland en Williams, 1998) maar uiteindelijk ook betere economische prestaties (Van Dyck et al., 2005) en – door te stimuleren om te experimenteren – innovatie (Edmondson, 1999). Dat het hierbij niet enkel om economische prestaties gaat, blijkt uit onderzoek van Edmondson (1996), waarin werd aangetoond dat teams van verpleegkundigen met de meeste incidentmeldingen de best presterende teams waren. Fouten werden eerder ontdekt en hersteld. Daarnaast werd er meer van fouten geleerd. Fouten werden, met andere woorden, beter gemanaged.

Ten slotte is het volgens Van Dyck et al. (2005) voor organisaties ook belangrijk om naast error management gebruik te maken van error prevention, zolang de beperkingen van het te sterk toepassen van deze strategie wordt ingezien. Als het voorkomen van fouten niet lukt, is het belangrijk om de fout zo goed mogelijk te managen, ofwel snel te ontdekken, te analyseren en te corrigeren en er gezamenlijk van te leren. Prevention moet daarom enkel worden gezien als de *first line of defense*.

## Hoofdstuk 3: Methoden van onderzoek

Voor een eerste verkenning van de manier waarop accountantsorganisaties omgaan met fouten en hoe-  
verre zij van fouten leren, maken wij gebruik van zowel kwalitatieve als kwantitatieve onderzoeksmetho-  
den. Eerst zijn semigestructureerde interviews afgenomen onder een brede groep van accountants. De  
uitkomsten van deze interviews en de literatuurstudie (zie hoofdstuk 2) zijn vervolgens gebruikt als basis  
voor een survey die is uitgezet onder een groot deel van het register van openbaar accountants<sup>8</sup> en ac-  
countancystudenten van de Vrije Universiteit Amsterdam. Gezien de exploratieve aard van dit onderzoek  
ligt de nadruk op het kwalitatieve deel (Creswell, 2003). Interviews geven de mogelijkheid om te inventari-  
seren wat de achterliggende overwegingen zijn die tot bepaald gedrag leiden, terwijl de surveymethode  
meet welke opvattingen respondenten hebben over bepaalde onderwerpen (Robson, 2011). Omdat wij  
ons primair richten op het in kaart brengen van achterliggende overwegingen staan de interviews in dit  
onderzoek centraal. Wij wijzen er echter op dat de uitkomsten van de interviews mogelijk niet representa-  
tief zijn voor de gehele populatie.

### 3.1 Interviews

De semigestructureerde interviews zijn afgenomen bij 24 accountants en namen gemiddeld anderhalf uur  
in beslag. Zie bijlage A voor een nadere verdeling van respondenten. De interviews zijn afgenomen tussen  
18 maart en 21 augustus 2014, deels op de werklocatie van de geïnterviewde accountant en deels op de  
Vrije Universiteit Amsterdam.

In het voorjaar van 2014 is een oproep tot deelname aan het onderzoek op de NBA website geplaatst.  
Naar aanleiding van deze oproep hebben zich veertien geïnteresseerden gemeld. Eén daarvan viel gezien  
zijn werkzaamheden en achtergrond buiten de scope van het onderzoek en is niet geïnterviewd.

Naast de veertien aanmeldingen zijn er tien accountants individueel benaderd met een verzoek deel te  
nemen aan het onderzoek. Selectie van deze accountants heeft plaats gevonden om tot een meer gebalan-  
ceerde verdeling te komen. Vervolgens is dezelfde procedure doorlopen als bij de veertien eerdere aan-  
meldingen.

Zoals in de inleiding al is gezegd staan in dit onderzoek de thema's omgaan met fouten en leren van fou-  
ten centraal. Op basis van de literatuur en na een initiële analyse van de interviews is een aantal verdie-  
pende sub-thema's van omgaan met fouten geformuleerd die in de hierop volgende interviews zijn be-  
sproken: fouten, preventie, angst, openheid, analyseren, corrigeren en leren.

Geïnterviewde accountants zijn voorafgaand aan het gesprek gevraagd na te denken over concrete geval-  
len waarbij er binnen de organisatie iets mis<sup>9</sup> is gegaan, bijvoorbeeld tijdens zijn of haar eigen werkzaam-  
heden of die van een ander. Deze gevallen waren het startpunt van – en leidraad voor – het gesprek. Een  
dergelijke benadering wordt ook wel *Critical Incidents Technique* (Flanagan, 1954) genoemd. Op deze manier  
kwamen de verschillende aspecten van hoe met fouten wordt omgegaan en op welke manier daarvan is  
geleerd aan de orde. De geïnterviewde accountant kreeg de ruimte om vrij te vertellen wat er precies was  
gebeurd en werd gevraagd naar de manier waarop de organisatie hierop reageerde, wat er van geleerd was  
en of er als gevolg hiervan iets is veranderd binnen de organisatie. Later in het interview verschoven de

---

<sup>8</sup> In het register openbaar accountants bevinden zich ook accountants die niet werkzaam zijn bij een accountantsor-  
ganisatie maar bij een accountantskantoor. Op de vraag bij welke accountantsorganisatie men werkzaam is hebben  
88 respondenten aangegeven niet bij een Big 4, Next 9, of kleinere accountantsorganisatie te werken. Deze respon-  
denten zijn in dit onderzoek niet betrokken.

<sup>9</sup> In het eerste contact met respondenten is de term fouten vanwege de mogelijke negatieve connotatie bewust ver-  
meden.

concrete gevallen naar de achtergrond en ontstond er ruimte voor het bespreken van andere onderwerpen die de geïnterviewde accountant en de interviewer relevant achtten in het kader van dit onderzoek.

De interviews zijn woordelijk getranscribeerd en vervolgens gesegmenteerd. Segmentering geschiedde eerst op basis van gespreksonderwerp, vervolgens op basis van de boven genoemde thema's<sup>10</sup>. Het coderen en analyseren van de segmenten vond plaats in groepsverband; door de onderzoekers is gezamenlijk bepaald op welke manier de segmenten geduid moesten worden en tot welke categorie deze behoorden.

## 3.2 Survey

Om breed te meten hoe accountants tegen omgaan met en leren van fouten aankijken is er vervolgens een survey uitgezet onder openbaar accountants die bij de NBA hebben aangegeven benaderd te willen worden voor onderzoek en studenten van de accountancyopleiding van de Vrije Universiteit Amsterdam (zie bijlage A). Al deze accountants en accountants in opleiding zijn via een persoonlijke e-mail verzocht aan het onderzoek deel te nemen.

Aanvullend op deze persoonlijke uitnodigingen is gebruik gemaakt van een openbare, niet-persoonlijke link waarmee respondenten de survey konden invullen. De link is verspreid via het intranet van een aantal accountantsorganisaties en via de website van de NBA.

De survey is gebruikt om de concepten omgaan met fouten, leren van fouten en regeldruk<sup>11</sup> te meten. Alle concepten zijn gemeten door respondenten een stelling (item) voor te leggen waarbij op vijf-punts likertschaal kon worden aangegeven in welke mate respondenten het eens waren met de stelling. Bij deze schalen hadden de respondenten de keuze uit *helemaal niet*, *naauwelijks*, *enigszins*, *in redelijke mate* en *helemaal van toepassing*. Daarnaast was het mogelijk om aanvullende opmerkingen over één of meerdere concepten te plaatsen. De resultaten van de survey zijn anoniem verwerkt.

Alle voorgelegde stellingen hadden betrekking op de organisatie. Omdat het niet voor iedereen mogelijk is om de gehele organisatie te overzien is bij aanvang van de survey duidelijk gemaakt dat respondenten de survey enkel in moesten vullen voor het gedeelte dat hij of zij kon beoordelen.

Het concept omgaan met fouten is gemeten aan de hand van de zogenaamde *error culture questionnaire (ECQ)* van Van Dyck (2000). Van Dyck heeft de *ECQ* ontwikkeld om verschillende dimensies van foutencultuur te meten. Voor de survey is een zestal schalen uit de *ECQ* geselecteerd die de volgende dimensies van een foutencultuur meten:

- het voorkomen van fouten (preventie)
- angst die ontstaat na een gemaakte fout
- het verhullen van gemaakte fouten (het tegenovergestelde van openheid)
- analyseren
- corrigeren
- leren<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Ook zijn twee additionele categorieën gebruikt, namelijk *context* en *irrelevant*.

<sup>11</sup> Uit de interviews is namelijk gebleken dat regeldruk een belangrijke rol speelt in het kader van het onderzoek. Daarom is dit concept in de survey opgenomen.

<sup>12</sup> Voorbeelden van items van enkele schalen zijn: "In mijn organisatie denkt men - na een gemaakte fout - na hoe deze veroorzaakt werd" (analyseren); "In mijn organisatie weet men - als een fout te corrigeren is - meestal ook hoe" (corrigeren); "In mijn organisatie houdt men zijn fouten liever voor zich" (openheid). De in dit onderzoek gehanteerde *ECQ* is bij de auteurs op te vragen.

Het concept regeldruk is gemeten door gebruik te maken van de survey van Vermeeren en van der Geest (2011). Een voorbeelditem uit de schaal regeldruk is: “In mijn organisatie zijn richtlijnen en voorschriften belangrijker dan ervaring of intuïtie.”

De respondenten zijn aan het begin van de survey gevraagd naar het type organisatie waar ze werkzaam zijn, het aantal jaar dat ze bij deze organisatie werken, waaruit de werkzaamheden hoofdzakelijk bestaan, welke positie ze binnen de organisatie bekleden en welke titel ze dragen. Daarnaast zijn de respondenten aan het eind van de survey gevraagd hun geslacht en leeftijd te vermelden.

In totaal hebben 1018 accountants en accountancystudenten de survey ingevuld. Na uitsluiting van de respondenten die niet werkzaam waren bij accountantsorganisaties of de survey slechts deels hadden ingevuld bleven er 801 respondenten over. Deze waarnemingen zijn gebruikt voor nadere analyse.

## Hoofdstuk 4: Resultaten

In dit hoofdstuk bespreken wij de interviewresultaten en, waar relevant geacht, de uitkomsten van de survey. Een totaaloverzicht van de survey-uitkomsten is in bijlage B opgenomen.

Wij bespreken eerst het foutenbegrip zoals dat door geïnterviewde accountants is ingevuld. Vervolgens gaan wij in op de wijze waarop met fouten wordt omgegaan, waarbij de volgende sub-thema's gebaseerd op de literatuur omtrent omgaan met fouten aan de orde worden gesteld: preventie, angst, openheid, analyseren en corrigeren. Tot slot bespreken wij het thema leren van fouten.

### 4.1 Fouten

Wij gaan eerst in op een aantal voorbeelden van fouten die in de interviews zijn genoemd en vervolgens op de mate waarin fouten en hun gevolgen worden onderscheiden. Afsluitend gaan wij in op de relaties tussen fouten, normen en professionele discretie zoals deze door geïnterviewde accountants worden ervaren.

#### 4.1.1 Voorbeelden van fouten

Met behulp van de *Critical Incidents Technique* hebben wij tijdens de interviews op verschillende functieniveaus een groot aantal voorbeelden van fouten geïnventariseerd. Geen enkel voorbeeld was hetzelfde. Sommige fouten vonden plaats tijdens alledaagse reguliere werkzaamheden en andere tijdens complexe oordeelsvorming. Wij geven een drietal voorbeelden.

*In de controle wordt aangeraden de conceptcijfers die naar de klant gaan nooit te voorzien van een accountantsverklaring. Onlangs heb ik een concept gedraaid – dat kwam uit de rapportgenerator – en daar zat de verklaring van vorig jaar nog achter. Wel met het watermerk er doorheen geprint dat het een concept is. Ik had de verklaring van vorig jaar weg moeten halen, maar dat is niet gebeurd. Het stuk is naar de klant gegaan. Mijn klant was door omstandigheden in paniek en heeft dat stuk gedeponeerd bij de Kamer van Koophandel. Dat is fout, dat is mijn fout, de verklaring had nooit bij het stuk mogen zitten.*

*partner, Klein*

*Vorig jaar heb ik een concept jaarrekening opgestuurd. Helemaal doorgeteld en alles aangesloten, tekstueel nog eens beoordeeld. Ik had er naar gekeken en de partner had er naar gekeken. Toen heeft de partner het naar de klant gemaild. En toen bleek dat de balans niet in evenwicht was. En het was echt iets stoms. Zat een klein verschil in. Dat zie je dan niet meer. Want je denkt 'hij sluit,' maar die laatste drie getallen sloten niet. Dus de balans was niet in evenwicht en de klant had dat wel gezien. En dat was natuurlijk super vervelend.*

*manager, Next 9*

*Dus ik had een goedkeurende controleverklaring voorbereid. Maar de controlerend accountant heeft daar een stoksje voor gestoken. Die heeft er een oordeelonthouding van gemaakt. Want vanuit de subsidiegever, heel strikt gezien, moet je toch die lasten verantwoorden. En mijn klant kon die lasten niet verantwoorden. Die had dan naar de administraties van de onderliggende partijen moeten gaan. Daar doen wij niks mee want wij zijn geen controlerend accountant bij die organisaties.*

*manager, Next 9*



#### 4.1.2 Fouten en gevolgen

De literatuur over fouten benadrukt dat onderscheid gemaakt dient te worden tussen fouten en hun gevolgen. Fouten moeten dus niet worden onderscheiden in klein en groot; slechts de gevolgen van fouten en overtredingen zijn meer of minder ernstig. Uit de interviews blijkt echter dat deze ont koppeling van fout en gevolgen mogelijk onvoldoende wordt toegepast. Er wordt bijvoorbeeld tijdens het analyseren van een fout die niet tijdig is ontdekt, wel degelijk onderscheid gemaakt tussen fouten die wel of geen materiele gevolgen hebben voor de jaarrekening. Ondanks dat men ook van fouten zou kunnen leren die geen gevolgen hebben voor de jaarrekening respectievelijk de afgegeven verklaring, worden deze mogelijk genegeerd. Een manager merkt hierover op:

*Alleen er is wel een verschil tussen een fout die is gemaakt die uiteindelijk geen effect heeft op de verklaring en de fout die wel effect heeft op de verklaring.*

*manager, Big 4*

#### 4.1.3 Fouten en overtredingen

Uit de interviews blijkt dat er nauwelijks onderscheid wordt gemaakt tussen bedoelde en onbedoelde handelingen die leiden tot afwijkingen van normen en voorschriften, dus tussen overtredingen en fouten. Verwacht mag worden dat de meeste van deze handelingen onbedoeld plaats vinden, zodat sprake is van fouten waarvan kan worden geleerd. Ongeacht of deze handelingen bedoeld of onbedoeld zijn, leiden zij, in de perceptie van geïnterviewde accountants, in het algemeen tot sancties en negatieve publiciteit. Dit duidt er op dat fouten soms worden gezien als overtredingen. Bij de gevolgen van het ontbreken van het onderscheid tussen fouten en overtredingen voor het leren van fouten gaan wij in hoofdstuk 5 nader in.

#### 4.1.4 Fouten en normen

Om fouten als zodanig te herkennen is een duidelijke, geaccepteerde, norm respectievelijk verwachting noodzakelijk. Geïnterviewde accountants merken echter op dat onduidelijkheden ontstaan door wijzigingen in de norm. Zaken die vroeger niet als fout werden aangemerkt worden dat nu wel.

*Maar wat is dan die norm? Is die norm volgend jaar hetzelfde als dit jaar? Wanneer doe ik het goed en wanneer niet? Dat zou wel concreet op papier gezet moeten worden.*

*partner, Klein*

Het is volgens geïnterviewde accountants niet altijd duidelijk wat goed is, wat voldoende is, of wat onvoldoende is.

*Kijk, de AFM toetst natuurlijk of iets voldoet of helemaal niet voldoet. Maar is het goed of niet goed? Dat is natuurlijk ook wel een lastig punt. Wat is het nu? Een 10 of een 7 of echt onvoldoende?*

*manager, Next 9*

*Ja, en er zijn zoveel grijze gebieden. Wat moet ik nou doen en wat moet ik nou niet doen, wat is er vastgelegd? Het is ook niet altijd even gemakkelijk. Want de meeste van onze wetgeving in de accountancy is niet alleen gebaseerd op keiharde regels maar vereist ook interpretatie.*

*partner, Klein*

Door te werken met onduidelijke normen, respectievelijk in grijze gebieden, kan het moeilijk zijn om vast te stellen of sprake is van een fout of een overtreding. Er bestaat dus behoefte aan eenduidige interpretatie van normen en regels.

Geïnterviewde accountants ervaren een beperking van de professionele discretie<sup>13</sup> door een focus op normen en regels.

*Als je zelf niet vaak met klanten in gesprek bent geweest, om dingen af te wegen, dan begrijp je volgens mij ook niet hoe complex dingen kunnen zijn. En dat het bijna niet in regels te vatten is.*

*partner, Big 4*

De focus op regels wordt mogelijk versterkt door extern toezicht zoals in het volgende citaat wordt gesuggereerd.

*Er zit een klassiek verschil in dat de AFM meer rule-driven of meer juridisch ingestoken is van 'dit zijn de controlestandaarden, dit staat in de wet, dit in de standaard; het controleren van een schatting bestaat dan volgens de wet uit vijf punten. Ik heb in het dossier gekeken en vier heb ik er aangetroffen en het vijfde punt niet'. Nou, waar komen wij vandaan? Ik moet kijken of die jaarrekening in zijn totaliteit getrouw is, en daarin staat deze voorziening en een andere voorziening, en deze is een beetje aan de hoge kant en die andere aan de lage kant. En per saldo, kan ik er mee uit de voeten. Een soort economische afweging. Zegt de AFM: 'Nee, je hebt mij niet goed begrepen, waar is punt 5 in je dossier? Oh, dat heb je niet? Dus heb je een gat in je dossier en een onvoldoende basis voor je verklaring.*

*partner, Big 4*

Naast onduidelijkheid over de normen, wijzen geïnterviewde accountants vaak op de toenemende regel-druk en overvloed aan regels.

*Laat ik het zo zeggen, de reactie van iedereen, ook van de NBA is om meer regels te maken op het moment dat het niet zo goed gaat. Het is grappig dat ze altijd principle-based nastreven, maar dat het steeds meer rule-based wordt.*

*partner, Anders*

*Wat op maandag in de Telegraaf staat, staat dinsdag op de rol in het vraaguurkje in de Tweede Kamer en dan is er al gauw de roep om meer regels. Of het nou onderwijs is, of de zorg, of de bankensector, of de accountancy. De vraag is of dat nou uiteindelijk werkt. Dat zie je nu in de zorg. Daar zie je nu de eerste signalen van 'We hebben nu zoveel regels bedacht dat het niet meer uitvoerbaar is'. En dan specifiek op accountants in de zorg, Wij kunnen nu niet meer vaststellen of de jaarrekening goed is. Want de regels zijn niet meer toe te passen.*

*partner, Big 4*

*Ik durf de stelling aan dat er zoveel regels in dit handboek soldaat staan, dat er altijd wel dingen zijn die je niet conform de standaarden hebt gedaan.*

*partner, Big 4*

Ook in de survey hebben wij aandacht aan regeldruk besteed. Respondenten reageerden op items zoals "In mijn organisatie kost het veel tijd om te voldoen aan alle regels en verplichtingen" en "In mijn organisatie maken eisen van toezichthouders het moeilijk om het werk goed te doen". De gemiddelde score op de schaal 'regeldruk' ligt bij 3,43 (s.d. 0,70) op een schaal van 1 tot 5, waarbij accountants van Big 4 organisaties significant hoger scoren (3,64) dan Next 9 (3,28) en kleinere accountantsorganisaties (3,38). Mogelijke verklaringen zijn hiervoor het bestaan van meer regels voor accountants die organisatie van openbaar belang controleren en het feit dat deze accountantsorganisaties vaker door de toezichthouder worden bezocht. Er zijn geen grote verschillen in score tussen verschillende functieniveaus of tussen accountants met verschillende werkzaamheden.

<sup>13</sup> Onder professionele discretie verstaan wij de vrijheid die de individuele beroepsbeoefenaar geniet bij het maken van keuzes en interpretaties in het kader van de jaarrekeningcontrole.

## 4.2 Omgaan met fouten

### 4.2.1 Preventie

Volgens de theorie legt een organisatie met een sterke focus op preventie veel nadruk op het voorkomen van fouten. De surveyresultaten laten in dit verband zien dat de respondenten de nadruk op preventie in hun organisatie als hoog ervaren. Een voorbeelditem uit de schaal 'preventie' luidt: "In mijn organisatie hebben we als doel foutloos te werken". Gemiddeld scoren respondenten op deze schaal van 1 tot 5 met 4,10 (s.d. 0,70). Big 4 accountants scoren significant hoger dan accountants die in andere organisaties werkzaam zijn: 4,23 versus 3,93 (Next 9 accountants) en 4,09 (accountants van kleinere accountantsorganisaties). Mogelijk wordt dit verschil veroorzaakt doordat Big 4 accountants een hogere regeldruk en risico op negatieve publiciteit ervaren. Er zijn geen grote verschillen in score tussen verschillende functieniveaus of tussen accountants die verschillende werkzaamheden uitvoeren.

Ook uit interviews en open surveyvragen blijkt dat veel aan preventie wordt gedaan, bijvoorbeeld door het gebruik van checklijsten, protocollen en voorschriften. Een risico hierbij, dat ook door geïnterviewde accountants veelvuldig wordt onderkend, is dat dit gedrag negatieve consequenties kan hebben wanneer te veel nadruk wordt gelegd op het pogen om fouten te voorkomen. Zij stellen ook dat voorschriften niet altijd effectief zijn. Een partner van een kleinere accountantsorganisatie wijst bijvoorbeeld op het risico dat de verplichting om alles te paraferen om de betrokkenheid tijdens een controle aan te tonen niet noodzakelijk tot het gewenste doel leidt: laten de parafen daadwerkelijk betrokkenheid zien?

Ook wordt de vraag gesteld of regels en voorschriften het werk verbeteren.

*Maar nu het allemaal is uitgeschreven en herbevestigd weet ik niet of het uiteindelijk beter is dan wat we hadden. En dat is niet omdat ik een romantisch wereldbeeld heb dat vroeger alles beter was, maar of we met al die regels en al die gedragsbeïnvloeding via protocollen, en technieken, en methodieken, of dat de passie kan vervangen in het doen van verantwoordelijk werk, dat is volgens mij zeer de vraag.*

*partner, Next 9*

In het volgend citaat onderkent de partner weliswaar de noodzaak van formele vastleggingen maar wijst ook op de risico's.

*Voor je het weet zit je de hele dag alleen maar naar het dossier te staren en alleen maar checklists in te vullen. Je moet met mensen gaan praten om te weten te komen hoe het precies zit. En dat doen ze dan ook wel, maar de focus gaat zo erg naar het vastleggen. Ik zeg niet dat het niet belangrijk is, maar het is veel belangrijker dat je het oordeel goed gevormd hebt. Dus die dingen zou ik gaan scheiden.*

*partner, Big 4*

Over het algemeen bestaat dus een preventieve houding ten opzichte van fouten. Uit de literatuur blijkt dat een preventieve houding op zich niet kwalijk is: vanzelfsprekend moeten fouten zo veel mogelijk worden voorkomen. Maar het risico bestaat dat er te veel nadruk komt te liggen op preventie, waardoor angst ontstaat om fouten te maken.

### 4.2.2 Angst

Volgens de literatuur kan angst – zowel voor het maken van een fout als voor de consequenties ervan – een belangrijke barrière vormen voor het goed functioneren van error management en dus voor het lerend vermogen van een organisatie. Uit de surveyresultaten blijkt dat respondenten vrij neutraal op de schaal 'angst' reageren. Een voorbeeld van een item is: "In mijn organisatie zijn mensen bang om fouten te maken" en de gemiddelde score op de schaal die door deze en overige items wordt gevormd is 3,13 (s.d. 0,73), waarbij Big 4 accountants significant hoger scoren (3,34) dan Next 9 accountants (3,00) en accountants werkzaam bij kleinere accountantsorganisaties (3,08). Mogelijk kan dit worden verklaard door zowel de grote regeldruk, als de nadruk op preventie, die door Big 4 accountants worden ervaren. Er zijn

geen grote verschillen in score tussen verschillende functieniveaus of tussen accountants met verschillende werkzaamheden.

De interviews geven een genuanceerder beeld. Over het algemeen zeggen geïnterviewde accountants dat angst bestaat en ongewenste effecten heeft:

*Ik vind angst een hele slechte drijfveer. Als je echt bang wordt ga je dan juist fouten maken. Dan ben je zo gestrest met dingen bezig, dan kan ieder ding wat je tekent het volgende issue zijn.*

*partner, Big 4*

De kans op interne reviews en AFM toezicht worden vaak als oorzaak van angst genoemd, zoals uit het volgende citaat blijkt.

*Gisteren kreeg ik een mailtje dat er een kwaliteitsreview komt en die dossiers worden mogelijk ook gestoken door de AFM. Alle alarmbellen gaan rinkelen en niet zozeer van 'je hebt je werk fout gedaan' maar ja, het potentieel effect als er wel iets uitkomt, is heel groot, dus je wordt heel erg met de stok geslagen. Daardoor gaat er wel een angstcultuur heersen. De vraag is of dat goed is, zeg maar voor de organisatie.*

*manager, Big 4*

Onderstaand citaat impliceert dat het leereffect niet opweegt tegen de angst voor mogelijke fouten.

*Iemand die zegt van 'Dit [een review] is leuk, ik kan er van leren', die spoort niet. Want de regels zijn toch wel strikt en het is gewoon spannend hoe je uit een review komt.*

*partner, Big 4*

Een geïnterviewde manager merkt op dat zij indirect de druk van AFM toezicht ervaart.<sup>14</sup>

*Het gevoel wat bij mij vooral overkomt, is het angstgevoel van 'er komt iemand meekijken in ons dossier en stel dat...'. Van alle grote organisaties is de kwaliteit als onvoldoende beoordeeld. Ik vind het heel lastig want je kunt het gebruiken om je kwaliteit te verbeteren. Maar ik merk nu een soort angst. Dat 'heel formeel aan allemaal dingetjes voldoen en dan is dat maar afgedekt'.*

*manager, Next 9*

Ondanks dat een fout onbedoeld is en in een constructieve error management cultuur terughoudend met sanctionering en andere negatieve gevolgen zou moeten worden omgegaan, blijkt de angst voor sanctionering een belangrijke rol te spelen (bijvoorbeeld niet worden bevorderd of een bonus niet uitgedeeld krijgen). Een van de geïnterviewde accountants onderkent dat fouten niet gesanctioneerd moeten worden om zodoende angst te beperken.

*En de compliance afdeling mag nu meekijken [naar het foutenlijstje] maar het is niet de bedoeling dat zij hier gelijk op doorpakken. Tenzij het te maken heeft met strafrecht, dus iets gebeurd is wat echt niet kan.*

*partner, Big 4*

*De AFM, die zegt van 'volgende keer hebben onze bevindingen ook gewoon consequenties, dat kan ook met boetes zijn'. Dan kom je ook in zo'n cultuur terecht. Dat is op zich wel jammer.*

*manager, Next 9*

---

<sup>14</sup> In bijlage C gaan wij kort in op de relatie tussen toezichthouder en accountantsorganisaties.

Dat ook angst voor negatieve publiciteit een belangrijke rol speelt blijkt uit de volgende twee citaten.

*Wij zeggen, die boetes zijn eigenlijk een afgeleide, publiciteit is veel erger.*

*partner, anders*

*Je wilt niet graag om die reden met je naam op de voorpagina staan.*

*partner, Big 4*

De angst voor negatieve publiciteit vloeit mogelijk ook voort uit het feit dat het moeilijk is om het genuanceerde verhaal te vertellen.

*Het wordt zo ongelofelijk ongenueanceerd. Daar word ik echt boos over. Je kan dan niets meer over het verhaal vertellen. Dat je echt uitlegt hoe het in elkaar zit.*

*partner, Big 4*

De angst niet te voldoen aan regels is een mogelijke belemmering voor innovatie, zoals uit volgende citaten blijkt.

*Accountants zijn gewend op de traditionele manier te controleren en het staat zo ook in de controlestandaarden. En zo'n data-analyse, is eigenlijk 'out of the box' denken en keuzes durven te maken. Het is dan wel principle-based maar het toepassen van deelwaarnemingen is algemeen aanvaard. Dus we weten zeker dat de toezichthouder er niet over heen zal vallen. Maar over data-analyse, dat weten we niet echt. Dat weerhoudt accountants ervan het [data-analyse] uiteindelijk te gaan gebruiken. Dit is veel grondiger, alleen we durven het niet.*

*manager, Big 4*

*Het is niet goed om bang te zijn fouten te maken. Een creatief proces, wat we als accountant nodig hebben omdat we wel een nieuwe wijze van controleren moeten ontdekken, wordt nu door dit soort dingen tegengehouden.*

*manager, Big 4*

Volgens een van de geïnterviewde accountants kan angst worden beperkt doordat leidinggevend achter hun mensen blijven staan.

*Ik zal ook fouten maken. Dus dan wil ik wel graag dat ik daarin gesteund wordt. Ja, dan hoop ik niet dat als dit mij een keer gebeurt en het wordt een issue dat ik meteen een draai om m'n oren krijg.*

*partner, Big 4*

Dergelijke steun wordt ervaren op lager functieniveau.

*Maar ik heb het [de fout] er niet uitgebaald.' Ik vond dat wel prettig, hij begon niet met de Zwarte Piet bij mij leggen. Zegt eerst: 'Ik heb het ook niet gezien. En stom'. Hij heeft mij ook geen verwijten gemaakt.*

*manager, Next 9*

De volgende uitspraak is van een partner bij een klein kantoor die doorgaans geen angst ervaart.

*Maar ik heb nog niet gemerkt dat iemand bang is om toe te geven dat hij een fout maakt. Het is eerder van 'goh, hoe gaan we dit oplossen?'*

*partner, Klein*

Afsluitend merken wij op dat geïnterviewde assistenten doorgaans minder angst ervaren om fouten te maken. Waarschijnlijk omdat zij in een formeel leerproces zitten waar het maken van fouten meer geaccepteerd is. Daarnaast dragen zij vanwege het functieniveau minder verantwoordelijkheid.

### 4.2.3 Openheid

In hoofdstuk 2 is al uiteengezet dat een constructieve error management cultuur ruimte biedt om open te kunnen communiceren over fouten zodat deze kunnen worden gedeeld om daar vervolgens van te kunnen leren.

Uit de surveybevindingen blijkt dat respondenten van mening zijn dat relatief open wordt gecommuniceerd over fouten. Een voorbeelditem uit de schaal 'openheid'<sup>15</sup> is: "In mijn organisatie is het nadelig om fouten in je werk openbaar te maken." De gemiddelde score op de schaal die door deze een soortgelijke items wordt gevormd is 2,24 (s.d. 0,84), dus doorgaans onder het midden van de schaal (3). Hierbij valt op dat partners/directie/bestuurders (1,97) van mening zijn dat in hun organisatie minder verhuuld wordt (meer openheid) dan overige functieniveaus ervaren (managers 2,42; controleleiders 2,68, assistenten 2,58). Verder scoren Big 4 accountants (2,65) significant hoger (dus minder openheid) dan accountants bij Next 9 (2,19) en andere accountantsorganisaties (2,08). Ten slotte ervaren accountants die voornamelijk controlewerkzaamheden uitvoeren minder openheid (2,43) dan accountants die met name samenstel- (2,12) en advieswerkzaamheden (2,06) verrichten.

Deze surveyresultaten komen overeen met de wijze waarop geïnterviewde accountants openheid graag in de praktijk zouden zien.

*Dat is de omgeving die ik heel graag zou zien dat onze mensen dat voelen. Waarin je gewoon naar voren kunt komen met je misère. Want misère is er heus wel; die is van elke dag.*

*partner, Next 9*

*En mijn motto is: Je zou eigenlijk zonder sancties je fouten moeten kunnen melden, blame-free.*

*partner, Big 4*

Het volgende voorbeeld bevestigt dat openheid gewenst is maar impliceert dat hiervan in de praktijk niet altijd sprake is.

*Dus we doen altijd eerst een soort onafhankelijk feitenonderzoek. En daarna, als het goed is, en ik kom daar zelf niet vaak genoeg aan toe, een soort debriefing naar het team. Want die hebben zich ook al die tijd afgevraagd 'wat gebeurt er?'*

*partner, Next 9*

In het vervolg zullen wij enkele citaten bespreken die duiden op openheid en vervolgens enkele die wijzen op beperkte openheid om over fouten te spreken.

#### 4.2.3.1 Voorbeelden van openheid

De volgende twee citaten impliceren een toename van de openheid binnen de organisatie.

*Kijk wat je gelukkig ziet, en dat is een beetje dat wereldbeeld van mij: het wordt wat opener en men durft eerder te zeggen dat iets niet goed gaat of dat er een fout gemaakt is. We benoemen het ook intern. Dus een paar keer per jaar hebben we vak-technische bijeenkomsten of partnersvergaderingen en dan benoemen we ook van 'dit is dat of dat' ook wel soort van geanonimiseerd maar vaak weet iedereen wel waar het over gaat.*

*partner, Next 9*

<sup>15</sup> Let op: Deze schaal omvat items die de mate van verhullen meten, dus het tegengestelde van openheid.

*Ja, en dat zie je wel veranderingen, in openheid. En dat betekent ook dat je elkaar beter leert kennen en dat je ook weet dat in andere clusters ook problemen zijn.*

*Waardoor je open kunt aangeven waar de problemen zitten. En ook omdat we redelijk centraal kunnen zien waar de problemen zitten, kunnen we vrij makkelijk waar mogelijk er doorheen gaan prikken.*

*manager, Next 9*

Opvallend bij het onderstaande citaat is dat de partner expliciet aangeeft niet boos te worden indien een fout wordt gecommuniceerd. Dit leidt waarschijnlijk tot minder angst om open te zijn.

*Kijk, een medewerker die naar mij komt en zegt ik heb wat fout gedaan. Ja, ik ben daar nooit boos om geworden; ik ben blij dat ze het tegen mij zeggen. Dan kun je aan een oplossing werken.*

*partner, Klein*

Een manager geeft aan dat problemen met iedereen worden gedeeld.

*Iedereen zit daarbij. Dat is open genoeg om daar ook gewoon de problemen op tafel te leggen. Van 'oké, dat was niet goed, hoe ga je ermee om'.*

*manager, Next 9*

In workshops wordt het maken van fouten in algemene termen besproken, maar openheid over eigen fouten vindt beperkt plaats omdat er niet collectief over gesproken wordt.

*Maar er ontstond ook wel iets waar ik af en toe zoiets dacht van 'we hebben dit wel behandeld', dit voorval, in een soort van workshop over het maken van fouten. En in de weken erna kwamen er nog een paar naar voren van 'nou ja ik heb ook zoiets'. Dan komt er zo'n belletje of 'goh, als je even in de buurt bent, kun je langskomen?' Dat vind ik op zich niet zo erg. Kijk, een generaal pardon krijgen kan niet als je echt iets fout gedaan hebt; dan hebben we daarnaar te handelen. Maar als je blijft, kom nou met dat soort dingen. Want dan kunnen we je helpen en het samen oplossen.*

*partner, Next 9*

*Het was niet zo dat we een sessie om dat ene dossier hebben georganiseerd maar meer om dat thema. We hebben het wat breder ingestoken: 'Wat kan er zoal misgaan'. Een debat over gebad en dat is het begin van de transparantie geworden.*

*partner, Next 9*

#### 4.2.3.2 Voorbeelden van gebrek aan openheid

Wij zien veelvuldig voorbeelden van gebrek aan openheid en mechanismen die het delen van fouten beperken. In het volgende citaat schijnt (beroeps)trots dergelijk gedrag enigszins te verklaren:

*Als de trots ertoe leidt dat je de fout niet wil toegeven, dan zoek je geen openheid. Dan ga je zwoegen en dan loop je vast en dan denk je 'het zal wel overgaan' of iets dergelijks. En daar heb ik voorbeelden van gezien. Echt klanten waar, nou laat ik het voorbeeld zoals het is, een dossier twee jaar in de kast tot betere tijden heeft gelegen. Het is behoorlijk symptomatisch gebleken voor wat elders in onze praktijk gebeurt.*

*partner, Next 9*

Het blijkt soms lastig om een geschikt moment te vinden om informatie over fouten te delen. Een manager verklaart dit door het werken in wisselende teams.

*Je werkt wel voor vijf verschillende klanten. Wat met de andere 25 speelt, je krijgt misschien wat mee in de wandelgangen. Maar als in zo'n dossier een fout wordt gemaakt zal ik dat niet meteen horen. En ik kan me voorstellen dat het niet op het mededelingenbord staat geschreven. Vaak heb je geen geschikt moment om dat te delen. Je werkt dan net weer met een ander team in een andere opdracht.*

*manager, Next 9*

In het volgende citaat wordt beschreven dat partners zich soms zodanig verantwoordelijk voor een fout voelen, dat zij de discussie volledig uit het team trekken. Hierdoor wordt de mogelijkheid tot leren uiteraard drastisch beperkt.

*Je ziet ook nog weleens dat partners problemen uit het team trekken, het hun probleem maken en vinden dat ze het zelf op moeten lossen. En dat is ook een beetje linke soep want er is toch een heel team wat een tijdje nog verwachtingsvol naar je kijkt van 'doe je er nog wat mee?' Je bent hun voorbeeld. Dus je ontnemt ze dat en op een gegeven moment denken ze 'hij heeft het weggestopt'. Het team heeft het eerder door dan dat je het zelf hebt. En dat vergeten ze niet zo maar. Dat is ook wel waar fout nummer 1 ontstaat. 'Trek het uit het team, ik los het wel op'. En uiteindelijk, zo'n team gaat weer verder, volgende opdracht. Hetzelfde is vervolgens elders ook weleens gebeurd.*

*partner, Next 9*

Ook een assistent voelt angst om open over fouten te spreken. Dit zou de carrière-uitzichten niet bevorderen.

*Maar je zegt niet meer 'ik ben laatst goed door die review gekomen, maar ik had dit en dit niet gedaan dus lucky me'. Ja, dat ga je niet meer uitspreken. Als het mij zou overkomen zou ik het ook niet op de gang vertellen.*

*assistent, Big 4*

Ook de volgende manager betoogt dat gemaakte fouten niet aan de 'grote klok' worden gehangen, ook al vindt de geïnterviewde accountant dat openheid goed zou zijn.

*Ik zou het [bespreken van een specifieke casus] ook wel willen, maar dat is niet iets wat wij communiceren, niet binnen het team of daarbuiten. Maar eigenlijk weet men al dat het niet allemaal netjes is maar toch hangen wij het niet aan de grote klok zodat iedereen dat weet.*

*manager Big 4*

Het volgende citaat stelt dat het delen van fouten eerder tot straf leidt dan tot beloning. Hierdoor worden constructief error management en het leren van fouten gefrustreerd (Edmondson, 1999).

*Zo heb ik een voorval van een collega die zelf dingen signaleerd heeft, zelfs dingen in goed overleg heeft gerepareerd. En ik vind dat je dan een pluim verdient. Maar er volgt geen pluim, er volgt iets anders. Een minnetje.*

*partner, Big 4*

Ook de angst voor *naming en shaming* beperkt de gewenste openheid om van fouten te kunnen leren.

*Het is niet bekend dat er iemand in Noord-Holland rondloopt die iets onhandigs heeft gedaan. Nee, want dan wordt het 'naming and shaming' en dat helpt al helemaal niet.*

*partner, Big 4*



Een geïnterviewde manager ziet hetzelfde fenomeen echter als een prikkel om de kwaliteit te verbeteren.

*De AFM heeft meer mogelijkheden gekregen. De rapportage op kantoorniveau mogen ze vanaf dit jaar publiekelijk maken. Dus 'naming and shaming' wordt toegepast. Dat is ook weer een prikkel en denk ik misschien wel een grotere prikkel om kwaliteit te verbeteren dan een boete.*

*manager, Next 9*

Samenvattend blijkt uit de interviews dat openheid, als belangrijk element van een constructieve error management cultuur, duidelijk wordt onderkend maar nog beperkt wordt beleden.

#### 4.2.4 Analyseren

Volgens de theorie hoort men fouten te analyseren met het doel om hiervan te kunnen leren. Uit de surveyresultaten blijkt dat respondenten van mening zijn dat in hun organisatie fouten veelal geanalyseerd worden. Een voorbeelditem uit de schaal 'analyseren' luidt: "In mijn organisatie denkt men – na een gemaakte fout – na hoe deze veroorzaakt werd". De gemiddelde score op deze en soortgelijke items is 4,38 (s.d. 0,65). Hierbij kan worden opgemerkt dat partners (4,54) significant hoger scoren dan managers (4,31), controleleiders (4,16) en assistenten (4,13). Verder scoren accountants bij kleinere accountantsorganisaties (4,46) significant hoger op deze schaal dan accountants die werkzaam zijn bij Big 4 (4,28) en Next 9 organisaties (4,24). Ten slotte verschillen de scores tussen accountants die controleren (4,26) en accountants die samenstellen (4,44) of adviseren (4,45). De meeste verschillen zijn echter relatief klein; wij merken hierbij op dat alle gemiddelde scores boven de 4 liggen.

De analyse van fouten behoort tot de standaardwerkzaamheden van een accountant. Zo moet van een fout die tijdens (de controle van) de jaarrekening wordt ontdekt worden beoordeeld of deze materieel is of niet. Deze analyse wordt tijdens interviews veelvuldig als voorbeeld van een analyse van een gemaakte fout genoemd. Maar zoals in hoofdstuk 2 is besproken leert de theorie dat, in het kader van het leren van gemaakte fouten, de gevolgen (materieel of niet) ontkoppeld moeten worden van de fout zelf. Mensen werkzaam bij een organisatie met een constructieve error management cultuur analyseren de *oorzaak* van een fout niet alleen met het doel om te corrigeren maar ook om hiervan te leren. Analyse met dit laatste doel komen wij in de interviews niet of nauwelijks tegen, wat waarschijnlijk samenhangt met het gebrek aan openheid.

In plaats van te leren van een fout zijn er ook enkele respondenten die aangeven fouten te analyseren met het doel om een verdedigingswal op te bouwen. Zo beschrijft de volgende partner dat als een fout gemaakt wordt, instinctief aan verdedigen wordt gedacht en dat er vervolgens enige tijd verstrijkt voordat professioneel wordt gehandeld.

*Desondanks worden er dus fouten gemaakt en blijven fouten gemaakt worden. Voor mij persoonlijk is de eerste reactie als ik een fout maak 'nee, het kan niet waar zijn, ik ga het bestrijden'. En wat het effect of het risico daarvan kan zijn is dat je daar dus een paar dagen mee gaat slepen. Vervolgens komt er normaal gesproken instinctief altijd wel iets bij van professionaliteit, van 'ik ga er nu iets mee doen'.*

*partner, Big 4*

Ook wordt dikwijls tijdens dossierreviews getracht een verdedigingswal op te bouwen om te voorkomen dat er fouten worden geconstateerd. Dit heeft als gevolg dat er niet van fouten kan worden geleerd.

*Het gevolg van een review is dat er een verdedigingslinie wordt opgetrokken. De accountant weet dat als hij zijn verdediging niet goed heeft georganiseerd een onvoldoende gaat krijgen. En een onvoldoende heeft gevolgen voor hem als persoon en voor de organisatie. Dus als je het hebt over het willen leren, het open staan voor feedback, dan is dat heel lastig.*

*manager, Next 9*

Een andere partner legt het verband tussen verdedigen en het worden afgerekend op gemaakte fouten. Ook hier wordt expliciet onderkend dat een destructieve error management cultuur het leren van fouten beperkt.

*Omdat het zo hard binnen komt is de verleiding ook groot om te denken: 'Ja, maar ik heb dit toch ook gedaan, zit niet in het dossier, maar ik weet het wel. Kun je dat niet een beetje meevenen?' Dus dat zijn allemaal verdedigende impulsen die opkomen omdat je op fouten wordt afgerekend. Dat geldt niet alleen voor de partners maar ook voor mensen die accountant zijn. Ja, dan is het moeilijk wanneer je dergelijke kritiek krijgt om te denken 'ja dit is een fantastische learning opportunity'.*

*partner, Big 4*

En dan is er ook nog de klantrelatie die het onderkennen (en analyseren om te leren) van een fout verhin-  
derd.

*Er is een klant en die zegt 'luister ik heb fraude gehad, jullie stonden erbij en keken ernaar, wie gaat dat betalen?' Dus het eerste wat je gaat doen is puur defensief onderbouwen waarom wij niets fout hebben gedaan. Dat is ook echt de insteek. Je zegt tegen de klant dat het neutraal is, maar het is helemaal niet neutraal je wilt gewoon je eerste verdedigingswal op gaan bouwen.*

*partner, anders*

Een mogelijke oorzaak van het beschreven verdedigingsmechanisme is de angst voor de gevolgen van een fout. Maar het kan ook zijn dat er een basishouding bestaat van 'ik maak geen fouten (maar anderen wel)'. Het is in dit verband niet verwonderlijk dat een aantal accountants tijdens het interview een fout aan de orde stellen die ze niet zelf, maar een van hun collega's of voorgaande accountant, heeft gemaakt. Dit beeld wordt versterkt door de opmerking van een geïnterviewde accountant dat in de helft van de intern gemelde fouten, de voorgaande accountant als veroorzaker wordt aangemerkt.

Het beeld dat uit de interviews opkomt, is dat het analyseren van fouten niet plaats vindt om van te leren. Sterker nog, door direct een verdedigingswal op te bouwen kan een barrière ontstaan om van fouten te leren. Men is simpelweg niet bereid te accepteren dat een fout gemaakt is.

#### 4.2.5 Corrigeren

Fouten en hun gevolgen dienen vanzelfsprekend voor zover mogelijk gecorrigeerd te worden. Volgens de surveyresultaten corrigeren accountants fouten in het algemeen goed. De gemiddelde score op schaal-items zoals "In mijn organisatie heeft het snel en adequaat herstellen van fouten hoge prioriteit" is 4,22 (s.d. 0,55), waarbij ook hier partners (4,31) hoger scoren dan andere functies, zoals managers (4,18), controleleiders (4,07), en assistenten (4,15). Kleinere accountantsorganisaties (4,28) scoren hoger dan Big 4 (4,16) en Next 9 organisaties (4,11).

Op een enkel geval na blijkt uit de interviews dat fouten voldoende gecorrigeerd worden.

#### 4.2.6 Samenvatting

In tabel 2 is ter illustratie een samenvatting opgenomen van de uitkomsten van het onderzoek naar de sub-thema's van omgaan met fouten (error prevention en error management).<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Volgens Robson (2008) zijn interviews de geëigende methode om achterliggende overwegingen met betrekking tot gedrag bloot te leggen, waardoor mogelijk angst in de interviews hoger scoort dan in de survey. Analyseren scoort hoger in de survey dan in de interviews. Het verschil kan worden verklaard doordat uit de interviewuitkomsten blijkt dat veel wordt geanalyseerd om te corrigeren maar niet om ervan te leren. Bij de survey wordt dit onderscheid niet gemaakt. Deze richt zich slechts op het analyseren van fouten in het algemeen (zie paragraaf 4.2.4).

Omgaan met fouten	Interviews	Survey
Preventie	Hoog	Hoog
Angst	Hoog	Gemiddeld
Openheid	Gemiddeld	Gemiddeld
Analyseren	Hoog/Beperkt	Hoog
Corrigeren	Hoog	Hoog

Tabel 2: Samenvatting bevindingen omgaan met fouten

In de volgende paragraaf gaan wij na hoe deze bevindingen zich verhouden tot het vraagstuk leren van fouten.

### 4.3 Leren

Voordat wij ingaan op het leren van fouten staan wij stil bij leren in algemene zin. In de interviews wordt veelvuldig gewezen op leermomenten in bijvoorbeeld trainingen en cursussen. Wij richten ons in dit onderzoek echter op het leren van fouten wat zowel op individueel als collectief niveau kan plaatsvinden. Daartoe is een open communicatie door betrokken individu(en) noodzakelijk, maar zoals eerder besproken is deze openheid beperkt.

De meeste geïnterviewde accountants onderkennen dat op individueel niveau van fouten kan worden geleerd. Zo stelt een partner van een Big 4 organisatie:

*Om een lang verhaal kort te maken. Ik heb daar [van een fout van een collega] heel veel van opgestoken want ik weet het nog precies te vertellen terwijl het drie jaar is geleden. Dus delen van dat soort informatie is hartstikke goed. Eigenlijk moet iedereen dit soort wijsheid voor de voeten krijgen.*

*partner, Big 4*

Een andere partner van een Big 4 organisatie geeft aan dat anderen kunnen worden geïnspireerd door het delen van ervaringen met fouten.

*Maar wat je merkt is dat mensen een hele heftige leerervaring hebben waar ze anderen ook mee kunnen inspireren; ik heb daarvan geleerd dat ik op tijd moet denken: 'ik weet eigenlijk niet hoe ik het moet oplossen dus daar moet ik een ander bij halen.'*

*partner, Big 4*

Zoals in hoofdstuk 2 is besproken, richt dit onderzoek zich primair op het collectief leren *van fouten* op het niveau van team, accountantsorganisatie en accountantssector. In het vervolg van dit hoofdstuk zullen wij de bevindingen op deze drie niveaus bespreken.

#### 4.3.1 Leren van fouten op teamniveau

Uit een van de interviews blijkt dat gebrek aan openheid ertoe leidt dat het team niet altijd wordt ingelicht. Leren van fouten wordt daardoor bemoeilijkt.

*Naar het team toe heeft het niet echt gespeeld want zij zijn daar een beetje van afgehouden, van die discussie.*

*manager, Big 4*

Een manager van een Big 4 organisatie vertelt dat leren zich in het algemeen beperkt tot het teamniveau. Hierdoor bestaat het risico dat vergelijkbare fouten in andere teams kunnen worden gemaakt.

*Dus gaan we op teamniveau de mensen instrueren, dus workshopachtig, en vertellen wat er fout is gegaan en waarom dat zo belangrijk is. Maar dat is wel op dat niveau zeg maar.*

*manager, Big 4*

#### 4.3.2 Leren van fouten op organisatieniveau

Uit de survey blijkt dat leren op organisatieniveau hoog scoort. Een voorbeelditem uit de schaal 'leren' is: "In mijn organisatie wijzen onze fouten ons op wat we kunnen verbeteren". De gemiddelde score op deze schaal is 4,18 (s.d. 0,62), waarbij partners (4,26) en managers (4,20) iets hoger scoren dan lagere functies, zoals controleleiders (4,01) en assistenten (3,99). Er zijn geen significante verschillen in score tussen verschillende soorten accountantsorganisaties of tussen accountants met verschillende werkzaamheden.

Het beeld dat de interviews oproepen is minder positief. Mogelijk wordt dit veroorzaakt doordat de survey items meer vanuit een 'soll positie' zijn geïnterpreteerd in plaats van op de 'ist positie' zoals deze in de interviews aan de orde zijn gekomen.

Een van de bevindingen uit de interviews luidt dat fouten en incidenten wel op teamniveau worden besproken maar dat zij slechts in algemene termen in cursussen en trainingen worden gedeeld, waardoor niet voldoende door de organisatie wordt geleerd.

*Maar dit soort incidenten worden als generieke voorbeelden ook wel op interne cursussen gedeeld.*

*manager, Big 4*

Een partner van een Big 4 bevestigt dat er wel wordt geleerd maar niet op basis van gemaakte fouten.

*Leren wordt zeker bevorderd maar niet op basis van gemaakte fouten.*

*partner, Big 4*

Een interessant voorbeeld is aangedragen door een partner van een Big 4 organisatie. In dit voorbeeld is op organisatieniveau een orgaan ingericht waarin (achteraf) geconstateerde fouten in de jaarrekening worden besproken met het doel deze fouten te analyseren, te corrigeren en van gemaakte fouten te leren. Dit lijkt ons een goede stap in de richting van een constructieve error management cultuur. Zoals uit onderstaand citaat blijkt, wordt hierbij de noodzaak om open communicatie te stimuleren en angst voor straf weg te nemen onderkend.

*Ik vind het belangrijk dat als je een fout maakt je dat [in het hiertoe ingerichte orgaan] open bespreekt zodat we inzicht krijgen in de oorzaken, hier vervolgens van kunnen leren en zo nodig de juiste maatregelen kunnen nemen. Tervijl we ook een compliance office hebben. En als een externe accountant niet zelf een fout meldt en het compliance office achteraf vaststelt dat je een fout hebt, heb je een groot probleem. We delen het lijstje met fouten met het compliance office, ze kijken mee maar ik zeg 'het is niet de bedoeling dat jullie hier gelijk op doorpakken, de beheersorganisatie moet het eerst zelf analyseren en oplossen in het kader van het lerend vermogen.' Tenzij er echt iets gebeurd is wat niet kan.*

*partner, Big 4*

#### 4.3.3 Leren van fouten op sectorniveau

Voor het leren (in meer algemene zin) op sectorniveau wordt soms gebruik gemaakt van (in)formele netwerken van organisaties die als vraagbaak en klankbord fungeren. Een manager van een Next 9 organisatie "vangt wel signalen op van andere organisaties" via collega's, studiegenoten, nieuwsbrieven en vakbladen. Ook wordt door een partner van een kleine organisatie opgemerkt dat het delen van issues alleen mogelijk is als de kantoren vanwege de geografische ligging geen concurrenten van elkaar zijn. Een mana-

ger van een Big 4 organisatie bevestigt dat concurrentieoverwegingen ertoe kunnen leiden dat accountantsorganisaties fouten niet met de sector delen.

Geheimhouding wordt als een barrière genoemd om op niveau van de sector van elkaar te leren. Zo stelt een partner van een kleine organisatie:

*Er kwam iets ter sprake en toen heb ik haar ook geattendeerd op wat het kan veroorzaken. En dan even met wat minder informatie want ik zit met geheimhouding.*

*partner, Klein*

Binnen de beroepsorganisatie NBA vindt divers vaktechnisch overleg plaats waarbij wordt gesproken over regels en ontwikkelingen en kennis wordt gedeeld. Dit gebeurt zowel op het niveau van de sector als op brancheniveau (bijvoorbeeld de accountants gespecialiseerd in de zorg). Echter dergelijk vaktechnisch overleg is niet gericht op het leren van fouten.

Ook het leren van uitkomsten van inspecties die bij andere kantoren heeft plaats gevonden is beperkt. Wel wordt kennis genomen van de openbare rapportages. Dit wordt bevestigd door een uitspraak van een manager in een Big 4 organisatie die stelt dat kantoren van elkaar zouden kunnen leren.

*Je hebt natuurlijk wel de AFM rapportage maar die is heel erg generiek gemaakt en ook heel erg algemeen. Maar het zou goed zijn als je van die details van elkaar kan leren.*

*manager, Big 4*

Een manager van een Next 9 organisatie legt uit dat intern uitspraken van de accountantskamer worden geanalyseerd met het doel ervan te leren.

*Dus er is schijnbaar een norm gezet door de accountantskamer en dat gaan wij vertalen naar onze organisatie van: Hoe gaat dat bij ons eigenlijk? Wie doen dat, het uitvoeren van de opdrachten? En lopen wij dan ook risico's? En welke type opdrachten zijn dat dan? [...] Nou omdat je ermee bezig gaat en mensen een awareness krijgen omdat je dingen gaat navragen. Ook krijg je een rapportage op tafel. En als je die ziet denk je: 'Oeh'.*

*manager, Next 9*

Ook de volgende manager bevestigt de noodzaak om op sectorniveau van elkaars fouten te leren.

*Ik denk dat kennis binnen de hele beroepsgroep, kantoor-overstijgend moet worden gedeeld. Dat zal enorm helpen om snel te leren. En te leren van elkaars fouten maar ook te leren van de innovatieve ideeën en de creativiteit te bevorderen. Dat is heel belangrijk.*

*manager, Big 4*

Samenvattend blijkt uit de interviews dat in het geval een fout wordt ontdekt, getracht wordt de gevolgen te beheersen, waarbij het leren van een fout zich in het algemeen beperkt tot de leden van het team. Soms wordt uit de gemaakte fouten lering getrokken op het niveau van de organisatie door deze in de vorm van aanbevelingen in trainingen te presenteren. Leren van fouten is met andere woorden wel een trainingsdoel maar de fouten en wat daarvan kan worden geleerd worden vaak alleen maar in gestileerde vorm besproken. Uit de interviews blijkt eveneens dat vrijwel nooit in detail wordt ingegaan op de oorzaak van de gemaakte fouten, waardoor leren beperkt wordt. Centraal staat meestal preventie waarbij de nodige aandacht voor het stimuleren van error management ontbreekt. Accountantsorganisaties zijn, op alle niveaus, goed in staat om te leren, maar, zoals op basis van eerdere conclusies was te verwachten, het specifiek leren van fouten lijkt in de praktijk beperkt.

## Hoofdstuk 5: Conclusies en discussie

Dit rapport is een eerste verkenning van de wijze waarop accountantsorganisaties met fouten omgaan en hiervan leren. Uit het onderzoek blijkt in de eerste plaats dat onvoldoende onderscheid wordt gemaakt tussen bedoelde en onbedoelde handelingen die leiden tot afwijkingen van normen en voorschriften, dus tussen overtredingen en fouten. Omdat dit onderscheid onvoldoende wordt gemaakt is onduidelijk hoe een gemaakte fout door de omgeving geïnterpreteerd zal worden en anticipeert men angstig op sanctieering die zou volgen op een overtreding. Het feit dat de toezichthouder een dergelijk onderscheid ook niet zichtbaar maakt<sup>17</sup> is een mogelijke verklaring voor het aanzien van een fout als overtreding door accountantsorganisaties. Dit belemmert het opzetten van een constructieve error management cultuur. Wij bevelen daarom aan expliciet onderscheid te maken tussen fouten en overtredingen.<sup>18</sup>

Een constructieve error management cultuur leidt zoals gezegd tot het leren van fouten maar is ook belangrijk om innovatie te stimuleren, vernieuwend te denken en nieuwe doelen te formuleren. Innovatie is daarbij niet alleen gericht op het verbeteren van bestaande processen (*single-loop learning*) maar ook om nieuwe processen te ontwikkelen (*double-loop learning*, zie bijvoorbeeld Argyris en Schön, 1974). Op de relatie tussen het omgaan met fouten en innovatie zijn wij in dit onderzoek niet nader ingegaan. Verder onderzoek is wel gewenst omdat innovatie voor de duurzaamheid van het accountantsberoep en de kwaliteit van de toekomstige controles van groot belang is (NBA, 2014).

Uit het onderzoek blijkt ook dat accountants de normen waaraan zij moeten voldoen niet altijd duidelijk vinden en deze soms voor meerdere uitleg vatbaar achten. Door te werken met onduidelijke normen, respectievelijk in grijze gebieden, wordt het moeilijk om een fout of een overtreding vast te stellen. Er bestaat daarom behoefte aan eenduidige interpretatie van normen en regels.

Een volgende bevinding luidt dat accountantsorganisaties weinig tot geen aandacht besteden aan fouten in de (controle) werkzaamheden die geen of een immaterieel effect hebben op de jaarrekening, zodat hier niet van wordt geleerd. Uit de literatuur blijkt echter dat ongeacht de gevolgen, van fouten geleerd kan worden. Zodoende kunnen vergelijkbare fouten (met mogelijk grotere gevolgen) in de toekomst worden voorkomen. Wij bevelen daarom aan om fouten, ongeacht de gevolgen, te analyseren om er vervolgens van te kunnen leren.

Wij constateren een zeer hoge mate van foutenpreventie. Ook al is een preventieve houding noodzakelijk, door te veel nadruk op preventie te leggen ontstaat het risico dat men fouten ‘ten koste van alles’ wil voorkomen en vermijden. Dit kan ertoe leiden dat weinig bereidheid bestaat om open over fouten te praten.

Met name uit de interviews blijkt een hoge mate van angst. Deze vormt een potentiële barrière voor openheid en dus voor het leren van fouten. Angst vloeit onder andere voort uit mogelijke *naming and shaming* (negatieve publiciteit). In de huidige praktijk wordt de reputatie van degene die een fout heeft begaan bij het bekend maken van de naam automatisch beschadigd (*shaming*). Wij bevelen echter aan om een

---

<sup>17</sup> De AFM beoordeelt of de externe accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om zijn oordeel te onderbouwen. Is daarvan voor een materieel onderdeel van de controle geen sprake, dan kwalificeert de AFM de uitvoering van de wettelijke controle als onvoldoende. (AFM, 2014, p. 22-23).

<sup>18</sup> Wij zijn in dit onderzoek niet ingegaan op het onderscheid dat gemaakt kan worden tussen verwijtbare en niet-verwijtbare fouten. Ook in geval van onbedoelde handelingen kan sprake zijn van verwijtbaarheid die mogelijk gesanctioneerd moet worden. De mate van verwijtbaarheid kan volgen uit gebrek aan kennis, overmoed of tijdsdruk. Wij bevelen aan om nader onderzoek te doen naar de wijze waarop de mate van verwijtbaarheid van een onbedoelde handeling kan worden bepaald. In een zogenaamde *Just Culture* maakt het onderkennen van de schuldvraag (verwijtbaarheid) deel uit van openheid, wat essentieel is voor het kunnen leren van fouten (zie bijvoorbeeld Reason, 1997).

omgeving te creëren waarin *naming* niet automatisch tot *shaming* leidt. Want in een constructieve error management cultuur wordt het maken van een fout getolereerd en het bekend maken ervan (*naming*) juist gestimuleerd en beloond. Een aantal geïnterviewde accountants merkt op dat angst kan worden weggenomen indien de organisatie achter de betrokken accountant die een fout heeft gemaakt blijft staan. Ook blijkt uit de interviews dat openheid, als belangrijk element van een constructieve error management cultuur, weldegelijk wordt onderkend maar in de praktijk nog weinig wordt beleden.

Volgens de literatuur omtrent error management is het doel van analyseren om van een fout te leren. Een dergelijk doel komen wij in het onderzoek nauwelijks tegen. Er wordt vooral geanalyseerd om te corrigeren en in sommige gevallen om een verdedigingswal op te werpen vanwege de angst die bestaat voor de negatieve gevolgen van een gemaakte fout.

Respondenten geven vaak aan dat in accountantsorganisaties veel tijd aan leren wordt besteed. Hierbij wordt dikwijls verwezen naar interne en externe cursussen en trainingen. Echter, bij dergelijke trainingen wordt de nadruk vooral gelegd op het *voorkomen* van fouten en wordt niet of beperkt ingegaan op het leren van fouten. Naar onze mening is dit een gevolg van het feit dat gemaakte fouten niet open met elkaar worden besproken en geanalyseerd.

Wel worden fouten tijdens trainingen besproken in de vorm van fictieve cases. Echter, wij weten uit eerder onderzoek dat van hypothetische fouten minder geleerd kan worden, omdat de consequenties van deze fouten niet direct worden ervaren (Ivancic en Hesketh, 2000). Wij bevelen daarom aan om bij het bespreken van gemaakte fouten de betreffende accountant actief te betrekken. Zoals hierboven reeds besproken is het hierbij noodzakelijk dat *shaming* wordt vermeden.

Onze surveybevindingen duiden erop dat partners, directieleden en bestuurders dikwijls een positiever beeld hebben van de mate van openheid, analyseren en leren in hun organisatie dan overige functieniveaus. Nader onderzoek is nodig om vast te stellen of de werkelijke error management cultuur mogelijk onvoldoende door de leiding van accountantsorganisaties wordt herkend.

Ter versterking van een constructieve error management cultuur adviseren wij afsluitend om binnen accountantsorganisaties een gremium in te richten waar gemaakte fouten in alle openheid en zonder dat sancties worden opgelegd, dus *blame-free*, kunnen worden besproken en geanalyseerd met het primaire doel om ervan te leren en niet enkel om te corrigeren.

Ons onderzoek is slechts een eerste verkenning naar het omgaan met en leren van fouten. Wij bevelen daarom aan om nader onderzoek te verrichten naar de wijze waarop een constructieve error management cultuur verder ontwikkeld en geïmplementeerd kan worden. Hierbij kan worden geleerd van ervaringen die al zijn opgedaan in de luchtvaart en medische sector.

# Literatuur

- AFM (2014) *Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles Big 4-accountantsorganisaties*, zie <http://www.afm.nl/~ /profmedia/files/rapporten/2014/onderzoek-controles-big4.ashx>; geraadpleegd op 29/4/2015.
- AFM (2015) *Definities*; zie <http://www.afm.nl/~ /media/Files/accountants/monitor2011/begrippenlijst-monitor-2011.ashx>; geraadpleegd op 26/3/2015.
- Argyris, M., en Schön, D. (1974), *Theory in Practice. Increasing professional effectiveness*, San Francisco: Jossey-Bass.
- Creswell, J.W. (2003), *Research Design: Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches*. 2<sup>e</sup> druk. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Edmondson, A. (1999), Psychological safety and learning behavior in work teams. *Administrative Science Quarterly*, vol. 44, pp. 350–383.
- Edmondson, A. (2004), Psychological safety, trust and learning: A group-level lens. In *Trust and Distrust in Organizations: Dilemmas and Approaches*, R. Kramer en K. Cook (Eds.), pp. 239–272. New York: Russell Sage Foundation.
- Edmondson, A.C. (1996), Learning from mistakes is easier said than done: Group and organizational influences on the detection and correction of human error. *Journal of Applied Behavioral Science*, vol. 32, pp. 5–28.
- Flanagan, J. C. (1954), The critical incident technique. *Psychological Bulletin*, vol. 51, pp. 327-358.
- Frese, M. (1991), Error management or error prevention: Two strategies to deal with errors in software design. In *Human aspects in computing: Design and use of interactive systems and work with terminals*, H.-J. Bullinger (Ed.), pp. 776–782, Amsterdam: Elsevier.
- Frese, M. (1995), Error management in training: Conceptual and empirical results. In *Organizational learning and technological change*, C. Zucchermaglio, S. Bagnara, en S. Stucky (Eds.), pp. 112–124, Berlin: Springer-Verlag.
- Frese, M. en D. Zapf (1994), Action as the core of work psychology: A German approach. In *Handbook of Industrial and Organizational Psychology*, H.C. Triandis, M.D. Dunette en L.M. Hough (Eds.), vol. 4, pp. 271–340, Palo Alto: Consulting Psychology Press.
- Frese, M., K. Albrecht, A. Altmann, J. Lang, P.V. Papstein, R. Peyerl, et al. (1988), The effects of an active development of the mental model in the training process: Experimental results in a word processing system, *Behavior and Information Technology*, vol. 7, pp. 295-304.
- Gold, A., U. Gronewold, en S. Salterio (2014), Error management in audit firms: Error climate, type and originator, *The Accounting Review*, vol. 89, no. 1, pp. 303-330.
- Gronewold, U. en M. Donle (2011), Organizational error climate and auditors' predispositions toward handling errors, *Behavioral Research in Accounting*, vol. 23, no. 2, pp. 69-92.
- Hofman, D.A. en M. Frese (2011), Errors, error taxonomies, error prevention, and error management: Laying the groundwork for discussing errors in organizations. In *Errors in Organizations*, D.A. Hofman en M. Frese (Eds.), pp. 1–43, London: Taylor & Francis.



- Homsma, G. (2007), *Making Errors Worthwhile: Determinants of Constructive Error Handling. Proefschrift*. Amsterdam: VU University Amsterdam.
- Ivancic, K. en B. Hesketh, (2000), Learning from errors in a driving simulation: Effects on driving skill and self-confidence. *Ergonomics*, vol. 43, pp. 1966–1984.
- NBA Werkgroep Toekomst Accountantsberoep (2014), In het publiek belang: Maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole; zie <https://www.nba.nl/Documents/Nieuws/2014/pdfs/In%20het%20publiek%20belang%20rapport%20WG%20Toekomst%20Acc%2025sep14.pdf>; geraadpleegd op 26/3/2015.
- Nordstrom, C.R., D. Wendland en K.B. Williams (1998), “To err is human”: An examination of the effectiveness of error management training. *Journal of Business and Psychology*, vol. 12, pp. 269–282.
- Reason, J. T. (1990), *Human error*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Reason, J. T. (1997), *Managing the risks of organizational accidents*. London: Ashgate Publishing Co.
- Robson, C. (2011), *Real world research: A resource for Users of social research methods in applied settings*. 3e druk. London: Wiley.
- Sitkin, S.B. (1996), Learning through failure: The strategy of small losses. In *Organizational learning*, M. Cohen en U. Sproull (Eds.), pp. 541–577, Thousand Oaks, CA: Sage.
- Sitkin, S.B., K.M. Sutcliffe en R.G. Schroeder (1994), Distinguishing control from learning in total quality management: A contingency perspective. *Academy of Management Review*, vol. 19, 537–564.
- TNO (2014), Een lerende sector: Financiële onderzoeksraad? Zie [https://www.nba.nl/Documents/Nieuws/2014/TNO\\_Een\\_lerende\\_sector\\_financiele\\_onderzoeksraad\\_2014R11421.pdf](https://www.nba.nl/Documents/Nieuws/2014/TNO_Een_lerende_sector_financiele_onderzoeksraad_2014R11421.pdf); geraadpleegd op 26/3/2015.
- Van Dyck, C. (2000), Putting errors to good use: Error management culture in organizations. *Proefschrift*, Amsterdam: Universiteit van Amsterdam.
- Van Dyck, C., M. Frese, M. Baer, S. Sonnentag (2005), Organizational error management culture and its impact on performance: A two-study replication. *Journal of Applied Psychology*, vol. 90, no. 6, 1228–1240.
- Van Dyck, C. (2009), The tragic 1996 Everest expedition: a tale of error culture, *Netherlands Journal of Psychology*, vol. 65, no. 1, pp. 22–34.
- Van Dyck. (2009), Het nut van fouten. *Zout: Corporate magazine KPMG N.V.*, vol. 10, pp. 3–5.
- Vermeeren, B. en D. Van Geest (2012), Onderzoeksnotitie: beroepstrots en regeldruk in de publieke sector, *Tijdschrift voor Arbeidsvraagstukken*, vol. 28, no. 3, pp. 315–328.
- Watkins, K.E. en V.J. Marsick (1996), *In Action: Creating the Learning Organization*, Alexandria, VA: American Society for Training and Development.
- Wilson, K.A., C.S. Burke, H.A. Priest en E. Salas (2005), Promoting health care safety through training high reliability teams. *Quality and Safety in Health Care*, vol. 14, pp. 302–309.

## Bijlage A: Verdeling respondenten naar organisatie, positie, werkzaamheden en geslacht

		Interview		Survey		Populatie <sup>19</sup>	
		n	%	n	%	%	
Organisatie	Big 4	11	46%	199	25%	25%	
	Next 9 <sup>20</sup>	9	38%	140	17%	15%	
	Klein	2	8%	462	58%	1	60%
	Anders	2	8%	0	0%	1	
Functie	Directie/bestuurder/partner	15	63%	364	45%		
	Manager	4	17%	251	31%		
	Controleleider	1	4%	70	9%		
	Assistent	4	17%	48	6%		
	Anders	0	0%	68	8%		
Werkzaamheden	Controle	18	75%	267	33%		
	Samenstellen	0	0%	311	39%		
	Vaktechniek	1	4%	25	3%		
	Compliance	1	4%	8	1%		
	Adviseren	1	4%	143	18%		
	Anders	1	4%	47	6%		
Geslacht	man	19	76%	662	83%	81%	
	vrouw	5	24%	138	17%	19%	
	ontbreekt			1	0%		
<b>Totaal</b>		<b>24</b>		<b>801</b>			

<sup>19</sup> Onder populatie verstaan wij alle leden van het register openbaar accountants.

<sup>20</sup> Dit zijn niet-Big 4 accountantsorganisaties met een OOB vergunning.

## Bijlage B: Overzicht van surveyresultaten

Schaal	Voorbeeld item	Onderverdeling	Gem.	sig. <sup>i</sup>	st.d.	
<b>Regeldruk</b>	In mijn organisatie maken eisen van toezichthouders het moeilijk om het werk goed te doen.	<b>Totaal</b>	<b>3,43</b>		<b>0,70</b>	
		Organisatie	Big 4	3,64	a	0,70
			Next 9	3,28	b	0,70
			Klein	3,38	b	0,67
		Werkzaamheden	Controle	3,46	a	0,69
			Samenstellen	3,45	a	0,70
			Vaktechniek	3,22	a	0,61
			Compliance	3,33	a	0,56
			Adviseren	3,35	a	0,69
			Anders	3,45	a	0,79
		Functie	Partner/Directie/Bestuurder	3,42	a	0,69
			Manager	3,46	a	0,70
			Controleleider	3,41	a	0,72
			Assistent	3,38	a	0,56
			Anders	3,42	a	0,78

<sup>i</sup> Letters in deze kolom geven de significantie van het verschil tussen gemiddelde waarden binnen een groep aan; bij verschillende letters is het verschil significant, bij gelijke letters is het verschil niet significant.

Schaal	Voorbeeld item	Onderverdeling	Gem.	sig.	st.d.	
<b>Preventie</b>	In mijn organisatie hebben we als doel foutloos te werken.	<b>Totaal</b>	<b>4,10</b>		<b>0,69</b>	
		Organisatie	Big 4	4,23	a	0,74
			Next 9	3,93	b	0,75
			Klein	4,09	b	0,63
		Werkzaamheden	Controle	4,11	a	0,73
			Samenstellen	4,08	a	0,64
			Vaktechniek	4,29	a	0,60
			Compliance	4,22	a	0,80
			Adviseren	4,09	a	0,72
			Anders	4,04	a	0,67
		Functie	Partner/Directie/Bestuurder	4,12	a	0,69
			Manager	4,14	a	0,67
			Controleleider	4,07	a	0,69
			Assistent	3,95	a	0,72
			Anders	3,95	a	0,72
<b>Angst</b>	In mijn organisatie zijn mensen bang om fouten te maken.	<b>Totaal</b>	<b>3,13</b>		<b>0,73</b>	
		Organisatie	Big 4	3,34	a	0,73
			Next 9	3,00	b	0,75
			Klein	3,08	b	0,70
		Werkzaamheden	Controle	3,15	a	0,72
			Samenstellen	3,09	a	0,74
			Vaktechniek	3,38	a	0,61
			Compliance	3,28	a	0,83
			Adviseren	3,15	a	0,64
			Anders	3,03	a	0,89
		Functie	Partner/Directie/Bestuurder	3,09	a	0,71
			Manager	3,18	a	0,68
			Controleleider	3,20	a	0,92
			Assistent	2,95	a	0,79
			Anders	3,19	a	0,68

Schaal	Voorbeeld item	Onderverdeling	Gem.	sig.	st.d.	
<b>Openheid</b>	In mijn organisatie is het nadelig om fouten in je werk openbaar te maken.	<b>Totaal</b>	<b>2,24</b>		<b>0,84</b>	
		Organisatie	Big 4	2,65	a	0,91
			Next 9	2,19	a	0,76
			Klein	2,08	b	0,76
		Werkzaamheden	Controle	2,43	a	0,86
			Samenstellen	2,12	b,c	0,81
			Vaktechniek	2,38	a,b,c	0,76
			Compliance	2,72	a,b,c	1,06
			Adviseren	2,06	b,c	0,69
			Anders	2,35	a,b,c	1,02
		Functie	Partner/Directie/Bestuurder	1,97	a	0,72
			Manager	2,42	b	0,81
			Controleleider	2,68	b	1,01
			Assistent	2,58	b	0,84
			Anders	2,36	b	0,84
<b>Analyseren</b>	In mijn organisatie denkt men – na een gemaakte fout – na hoe deze veroorzaakt werd.	<b>Totaal</b>	<b>4,38</b>		<b>0,65</b>	
		Organisatie	Big 4	4,27	a	0,73
			Next 9	4,24	a	0,73
			Klein	4,46	b	0,58
		Werkzaamheden	Controle	4,26	a	0,74
			Samenstellen	4,44	b,c	0,57
			Vaktechniek	4,46	a,c	0,43
			Compliance	4,53	a,c	0,60
			Adviseren	4,45	b,c	0,60
			Anders	4,32	a,c	0,78
		Functie	Partner/Directie/Bestuurder	4,54	a	0,60
			Manager	4,31	b	0,61
			Controleleider	4,16	b	0,76
			Assistent	4,15	b	0,67
			Anders	4,14	b	0,75

Schaal	Voorbeeld item	Onderverdeling	Gem.	sig.	st.d.	
<b>Corrigeren</b>	In mijn organisatie heeft het snel en adequaat herstellen van fouten hoge prioriteit.	<b>Totaal</b>	<b>4,22</b>		<b>0,55</b>	
		Organisatie	Big 4	4,16	a	0,66
			Next 9	4,11	a	0,63
			Klein	4,28	b	0,45
		Werkzaamheden	Controle	4,15	a	0,60
			Samenstellen	4,27	a	0,48
			Vaktechniek	4,29	a	0,55
			Compliance	4,40	a	0,82
			Adviseren	4,23	a	0,54
			Anders	4,21	a	0,62
		Functie	Partner/Directie/Bestuurder	4,31	a	0,55
			Manager	4,18	b,c	0,51
			Controleleider	4,07	b,c	0,63
			Assistent	4,15	a,b,c	0,49
Anders	4,09		b,c	0,55		
<b>Leren</b>	In mijn organisatie wijzen onze fouten ons op wat we kunnen verbeteren.	<b>Totaal</b>	<b>4,18</b>		<b>0,62</b>	
		Organisatie	Big 4	4,18	a	0,66
			Next 9	4,15	a	0,66
			Klein	4,19	a	0,59
		Werkzaamheden	Controle	4,15	a	0,65
			Samenstellen	4,20	a	0,58
			Vaktechniek	4,24	a	0,58
			Compliance	4,34	a	0,74
			Adviseren	4,21	a	0,62
			Anders	4,07	a	0,74
		Functie	Partner/Directie/Bestuurder	4,26	a	0,62
			Manager	4,20	a,c	0,60
			Controleleider	4,01	b,c	0,65
			Assistent	3,99	b,c	0,59
Anders	4,00		b,c	0,61		

## Bijlage C: Relatie toezichthouder – accountantsorganisaties

Door de geïnterviewde accountants, maar ook in de reactie op de survey is de rol van de externe toezichthouder (AFM) veelvuldig genoemd. Meestal in de relatie tot de gevolgen die het toezicht op de werkzaamheden en op de accountantsorganisatie hebben. Ondanks het feit dat wij de rol van de toezichthouder niet verder hebben onderzocht, geven wij in deze bijlage enkele opmerkingen weer die door accountants zijn gemaakt en die samenhangen met de relatie tussen toezichthouder en accountantsorganisaties. Het gaat hierbij om weerstand die bij de invoering van het toezicht is ontstaan en om de suggestie dat deze, na bewustwording dat toezicht serieuze gevolgen heeft en een blijvend fenomeen is, geleidelijk is verminderd. Wij sluiten af met enkele citaten die duiden op de positieve gevolgen van toezicht.

### Weerstand en bewustwording accountantsorganisaties

Zoals de resultaten van het onderzoek impliceren, is toezicht een van de oorzaken die leidt tot relatief veel nadruk op foutenpreventie waardoor een constructieve error management cultuur mogelijk wordt bemoeilijkt.

Een manager van een Next 9 organisatie plaatst het toezicht in perspectief. Hij stelt dat men bij de introductie onbekend was met het fenomeen extern toezicht, wat heeft geleid tot de nodige weerstand. Accountantsorganisaties, die veronderstelden dat zij reeds voldoende kwaliteit leverden, hebben relatief laat begrepen dat het externe toezicht serieus en blijvend zou zijn. Men was, met andere woorden, onvoldoende op het toezicht voorbereid. Door het optreden van de AFM is vervolgens de nodige weerstand ontstaan die, volgens de geïnterviewde, geleidelijk is verminderd.

*Maar wij waren eigenlijk nog nooit getoetst en waren vol vertrouwen dat wij dat wel gingen fixen. Maar dat was van een koude kermis thuisgekomen. We hadden zeker niet in die mate verwacht dat er wat zou moeten gebeuren. Het riep in eerste instantie ook veel weerstand op richting de AFM. Dat er iemand binnenkwam en zei dat het even anders moest.*

*In het begin was het echt frustratie en onbegrip. Ik denk dat de mensen zoals ik die er bij hebben gezeten het iets beter accepteerden. Omdat wij ook zagen wat er mis was en dat de mensen van de AFM ook gewoon mensen zijn en redelijk zijn. Voor anderen is dat een groot machtig orgaan uit Amsterdam wat binnen komt walsen. Maar de weerstand was heel erg groot, ook dat zij onze markt niet zouden begrijpen.*

*manager, Next 9*

Vervolgens heeft er volgens de manager een bewustwordingsproces plaatsgevonden en is meer acceptatie ontstaan.

*Maar dat heeft een jaar geduurd voordat meer acceptatie is ontstaan dat het anders moet. En dat het ook in merendeel van de gevallen niet onredelijk is wat gevraagd wordt. En ik denk dat mee geholpen heeft dat we vorig jaar twee mensen van de AFM hebben uitgenodigd om een keer een sessie met al onze accountants te doen. Dus gewoon aan tafel en met elkaar praten. Nou, uiteraard moesten zij voorzichtig zijn met hun rol want ze zijn toezichthouder, ze kunnen niet teveel zeggen. Maar het heeft wel bijgedragen aan het begrip. Dan zitten er gewoon mensen aan tafel die ook redelijk zijn en in de pauze hun broodje kunnen eten.*

*manager, Next 9*

Voor ons onderzoek hebben wij een oriënterend gesprek gevoerd met een medewerker bij de toezichthouder. In het kader van de relatie tussen toezichthouder en accountantsorganisaties bevestigde deze medewerker het beeld dat pas laat door de accountantsorganisaties is onderkend dat er een kwaliteitsprobleem bestond.

*Er werd ook niet onderkend dat er een kwaliteitsprobleem was, ook niet na onze eerste onderzoeken. Wij hebben toen de inschatting gemaakt: als we nu niet stevig zijn, zowel in onze boodschap als in onze handhaving dan gaat er niets veranderen wat wel moet op basis van onze bevindingen.*

*medewerker, toezichthouder*

De medewerker van de toezichthouder suggereert dat daarom in het begin van het toezicht meer nadruk op handhaving is gelegd.

*Het handhavingbeleid van de toezichthouder kent twee soorten instrumenten: de instrumentele handhaving en de beïnvloedingsstrategieën waarbij geen gebruik van formele instrumentarium wordt gemaakt en combinaties daarvan. Wat we doen, is kijken wat in een bepaalde situatie het meest effectief is. Dat betekent dat we aan het begin van het toezicht meer op handhaving hebben gezeten om de accountantsorganisaties te laten weten dat wij de bevindingen zeer serieus namen en zo een signaal te geven dat er echt iets moet veranderen.*

*Op het moment dat 'kantoren hun uiterste best doen, heel serieus analyseren en maatregelen nemen'. Dan zeg ik niet dat deze kantoren altijd wegkomen zonder formele handhaving, maar dan ben je wel eerder geneigd om te zeggen: we zien het nog even aan.*

*medewerker, toezichthouder*

## Positieve gevolgen toezicht

Naast de angst die toezicht met zich meebrengt merken een aantal geïnterviewde accountants op dat het externe toezicht kwaliteit verhogend werkt. Wij sluiten af met een drietal citaten die dit illustreren.

*Maar goed de AFM vervult denk ik gewoon een hele goede rol. Zij zijn volgens mij binnen Europa vrij uniek, maar zorgt wel dat die lat relatief hoog ligt voor ons.*

*Als we dan een dossier van drie jaar geleden pakken en als je kijkt wat je toen deed en wat je nu doet, dan gaan we nu veel dieper*

*manager, Next 9*



*[De AFM] heeft ons geleerd om het dossier te structureren rond je auditproduct of verklaring-rapport. En je ziet bij de AFM nu de tendens dat ze vragen van: 'Wat vind je nu van die klant? Waar zitten de grootste aandachtspunten?' Die willen gewoon weten 'Heb je je daar echt in verdiept?'*

*partner, Big 4*

*Als de AFM er niet was geweest is het de vraag of we de dingen nu anders zouden doen dan 10 jaar geleden. Ik denk dat het eerlijke antwoord 'nee' is. Ik denk dat extern toezicht wel degelijk een drijvende kracht achter de veranderingen is geweest. Ik proef nu pas bij ons, ook weer onder invloed van recente publiciteit dat mensen zeggen van we moeten zelf die dingen signaleren en eerder aanzwengelen en ons afvragen, wat betekent dat nu. En niet wachten tot dat een toezichthouder of de media ergens op springen.*

*partner, Big 4*