

ATTITUDE IS NOG GEEN GEDRAG

Accountant en Barmhartige Samaritaan

Waarom doen accountants niet altijd wat ze moeten doen? Dat hangt er vanaf. Door de toegenomen belangstelling voor de professioneel-kritische instelling van accountants is het belangrijk na te gaan welke factoren van invloed zijn op hun daadwerkelijke professioneel-kritische gedrag.

TEKST LUC QUADACKERS* | BEELD CORBIS

Laten we beginnen met een anekdote. Een door de wol geverfde accountant zit samen met zijn vrouw in de trein. De trein komt langs een weiland met grazende schapen. De vrouw zegt 'die schapen zullen het wel koud hebben'. 'Hoezo?' vraagt de accountant timide. Vrouw: 'Omdat ze helemaal zijn kaalgeschoren natuurlijk.' Accountant betweterig: 'Nou, dat weet je niet, want je hebt hun andere kant nog niet gezien.'

Deze grap illustreert in een notendop de kern van de gewenste professioneel-kritische instelling van de accountant: zelfs al lijkt een verklaring voor de hand te liggen, blijf nadenken, vragen stellen en alternatieven aandragen. De instelling van deze accountant in de trein lijkt dus prima. Maar waarschijnlijk zal hij zich niet onder alle omstandigheden ook zodanig gedragen.

PROFESSIEONEEL-KRITISCHE INSTELLING VERSUS OPSTELLING

Naar aanleiding van de zaak Ahold stelde Deloitte in een persbericht van 7 maart 2006:

'Deloitte meent dat het haar als externe accountant van Ahold niet heeft ontbroken aan een professioneel-kritische opstelling. Deloitte is ervan overtuigd dat haar werkzaamheden als externe accountant van Ahold hebben voldaan aan de daaraan te stellen wettelijke en vaktechnische eisen ...'

Het is interessant om te zien dat Deloitte hier spreekt over professioneel-kritische 'opstelling'. Dit knipoogt, wellicht onbedoeld, naar de attitude-gedrag inconsistentie: opstelling ligt dichter tegen gedrag aan dan instelling.

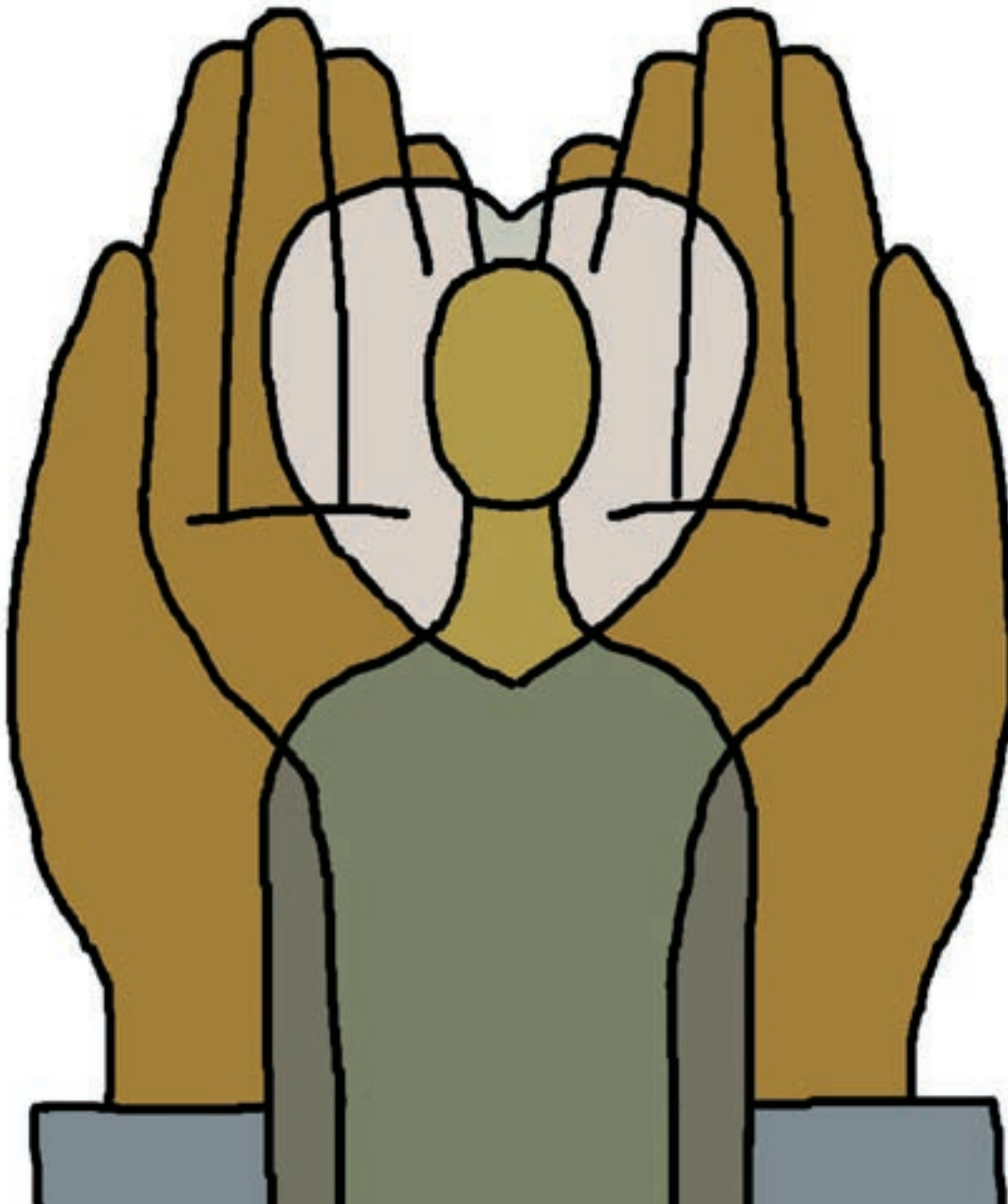
'ALLEEN TIJDSDRUK HAD EEN DUIDELIJK EFFECT OP HET AL DAN NIET HELPEN VAN DE PERSOON IN NOOD.'

PRIESTEROPLEIDING

Psychologisch onderzoek neemt met regelmaat de zogenaamde attitude-gedrag inconsistentie onder de loep. Simpel gezegd wordt dan onderzocht waarom mensen niet daadwerkelijk doen wat ze doorgaans voelen en denken. Een mooi voorbeeld van deze attitude-gedrag inconsistentie blijkt uit het beroemde 'Barmhartige Samaritaan'-experiment van John Darley en Daniel Batson uit 1973.

Darley en Batson onderzochten welke factoren bepalen of mensen iemand helpen die in de problemen zit. De deelnemers aan het experiment waren studenten aan een priesteropleiding. Het experiment vond in twee gebouwen plaats. In het eerste gebouw werd een vragenlijst afgenomen over religieuze persoonlijkheidskenmerken en vervolgens werden de studenten naar het andere gebouw gestuurd.

Een deel van de studenten werd verteld dat ze in het andere gebouw een lezing moesten geven over de Barmhartige Samaritaan en de overige studenten kregen te horen dat ze een verhaal moesten houden over de carrièremogelijkheden na het seminarie. Als je in de Barmhartige Samaritaan-groep zat was de verwachting dat je je eerder hulpvaardig zou opstellen. Ook bouwden de onderzoekers tijdsdruk in. Tegen een



deel van de groep werd gezegd dat ze eigenlijk al te laat waren voor de lezing in het andere gebouw, tegen een ander deel dat ze net op tijd waren, en tegen de rest dat ze nog ruim voldoende tijd hadden.

ALLEEN TIJDSDRUKEFFECT

Onderweg naar het tweede gebouw zat een persoon die duidelijk hulpbehoevend was. Wie o wie hielp deze man? In totaal hielp slechts veertig procent van de deelnemers. De statistische analyses gaven aan dat eigenlijk alleen tijdsdruk een duidelijk effect had op het al dan niet helpen van de persoon in nood. Mensen met meer tijd waren eerder bereid om te helpen. Noch het feit dat men een verhaal moest vertellen over de Barmhartige Samaritaan noch de mate van religieuze persoonlijkheid hadden een noemenswaardige invloed. Soms stapten de deelnemers zelfs over de behoeftige man heen! Dit lijkt een extreem onderzoeksresultaat. Toch is het een behoorlijk consistente

bevinding in veel onderzoeken: in veel situaties blijken attitudes en gedragingen van mensen niet overeen te stemmen.

POSITIEVE EN NEGATIEVE PRIKKELS

Het is goed om met deze bril ook eens te kijken naar de professioneel-kritische instelling van de accountant. Onderzoek heeft aangetoond dat er negatieve incentives bestaan, bijvoorbeeld budgetdruk, die kunnen leiden tot onvoldoende professioneel-kritisch gedrag. Je kunt dus als accountant onder normale omstandigheden prima volgens het boekje te werk willen gaan, uit deze onderzoeken blijkt dat dit onder druk niet altijd zal gebeuren. Dit lijkt dus veel op het Barmhartige Samaritaan-experiment hierboven.

Gelukkig kunnen we hier een beroemde voetballer parafaseren: 'Elk nadeel heb z'n voordeel.' Prikkel kunnen de accountant namelijk ook aanzetten tot méér professioneel-kritisch gedrag. Voorbeelden van



Meer op
Accountant.nl

deze positieve incentives zijn individuele aansprakelijkheid en de wens tot een goede reputatie. In de praktijk zal de mix van positieve en negatieve prikkels een belangrijke rol spelen in het bepalen van het gedrag van de accountant.

PLAN VAN AANPAK

Het eerste speerpunt uit het recente Plan van Aanpak van de NBA is 'Verbetering van de kwaliteit: professionele scepsis als grondhouding'. Een van de maatregelen om dit te bereiken is het opzetten van een 'beroepsbreed programma gericht op gedragsverandering, met name de verbetering van professionele scepsis, inclusief verplichte permanente educatie'.

Uit het voorgaande blijkt dat het werken aan de grondhouding van accountants alleen niet genoeg is. Het NBA-programma zal ook aandacht moeten besteden

aan de positieve en negatieve incentives die een rol kunnen spelen bij het uitvoeren van een accountantscontrole. Het in het NBA-plan genoemde verbod op commerciële prikkels als beloningscriterium voor controlerend accountants kan in dit licht worden gezien. Op basis van analyse moet worden nagegaan hoe positieve prikkels kunnen worden gestimuleerd en negatieve kunnen worden ingedamd. Als de positieve prikkels de negatieve in evenwicht houden krijgt de professioneel-kritische grondhouding meer kans om te leiden tot het gewenste professioneel-kritische gedrag. □

Noot

* Luc Quadackers is eigenaar van Margila en als onderzoeker verbonden aan het Amsterdam Research Center in Accounting (ARCA) van de Vrije Universiteit Amsterdam.

ADVIESCOLLEGE BEROEPSREGLEMENTERING

VORM-VRIJ MAAR NIET NORM-VRIJ

De Accountantskamer heeft recent een uitspraak (LJN YH0144) gedaan waarvan de toelichting een *eye opener* kan zijn voor vele accountants bij het toepassen van de regelgeving. Kort door de bocht komt de uitspraak er op neer dat een opdracht vaktechnisch wellicht niet classificeert als assurance-opdracht, maar dat gezien de verwachtingen van de gebruikers de Accountantskamer de normen van Standaard 3000 toch gebruikt om te toetsen of de accountant zijn werk goed heeft gedaan. In dit geval pakte dat overigens goed uit voor de betrokken accountant.

Interpreteert de Accountantskamer de regelgeving onjuist? Zonder te inhoudelijk in te gaan op de uitspraak – dit is niet de plaats voor een annotatie – toch even een paar gedachten.

De NV COS geeft een invulling aan de fundamentele beginselen in de VGC bij bepaalde soorten opdrachten. Volgens het Stramien voorin de NV COS is een assurance-opdracht – ik vat het in mijn eigen woorden samen – een opdracht waarbij de accountant een overall **conclusie** trekt **op basis van zijn werk** bij een **stuk** waarin een partij **verantwoording aflegt aan derden** op basis van een **geschikte toetsingsnorm**. Een hele mond vol, maar deze onderdelen zijn wel belangrijk om te classificeren als assurance-opdracht, want met dat doel is – in dit geval – de Standaard 3000 geschreven.

Wat doe je als niet aan al die hierboven onderstreepte criteria is voldaan? Dan val je terug op de VGC. De VGC geldt niet alleen voor de opdrachten die uitgewerkt zijn in de NV COS, maar geldt voor alle beroepsmatige en zakelijke betrekkingen,



PETER EIMERS,
VOORZITTER
ADVIESCOLLEGE
BEROEPS-
REGLEMENTERING

en dus voor alle opdrachten die een accountant uitvoert. Het is op het eerste gezicht dus niet zo gek dat de Accountantskamer bij een opdracht die lijkt op een assurance-opdracht, beoordeelt in hoeverre de normen van een assurance-opdracht van toepassing zijn. Om deze normen vervolgens te gebruiken bij het beoordelen van het handelen van een accountant.

Blijft de vraag wanneer een opdracht lijkt op een assurance-opdracht. De Accountantskamer heeft niet het standpunt ingenomen dat de indeling van de beroepsgroep onjuist is. Het oordeel lijkt wel iets anders van accountants te vragen: Wees je bewust hoe je rapportage gebruikt gaat worden en waarom jij gevraagd bent als accountant om die rapportage op te stellen. Als jouw rapportage als 'oordeel' van een deskundi-

ge gebruikt wordt om anderen te overtuigen dan kan dat puur technisch (volgens de NV COS) wellicht geen assurance zijn, maar het maatschappelijk verkeer ontleent er wel vertrouwen aan. Ben je daarvan bewust, en handel daarnaar.

Zoals het voorwoord van de NV COS aangeeft, is het niet mogelijk om standaarden te ontwikkelen die op alle situaties en omstandigheden die de accountant kan aantreffen van toepassing zijn. De wel beschikbare standaarden helpen je in dat geval invulling te geven aan de fundamentele beginselen van de VGC bij het uitvoeren van je opdracht.

Een gedachte die accountants moet aanspreken.