

Opmerken, bevragen en verwonderen. Over beroepsfilosofie voor accountants

Herman van Brenk, Edgar Karssing

Received 24 November 2023 | Accepted 1 April 2024 | Published 24 April 2024

Samenvatting

De nieuwe accountant is ook filosoof. Goede accountantscontrole is niet alleen een vaktechnisch maar ook een filosofisch vraagstuk, waarbij accountants zichzelf en anderen blijven bevragen op hun perspectief op de werkelijkheid. Hoe kun je professioneel-kritisch zijn, als je niet opmerkt en verwondert, precies de essentie van filosoferen? In dit artikel pleiten wij voor een versterking van het professionele fundament van accountants met behulp van denkinstrumenten uit de filosofie. Het is belangrijk om in de opleiding meer aandacht te besteden aan filosofie, om het beroep aantrekkelijk te houden voor jonge mensen en de maatschappelijke rol van accountants steviger te verankeren.

Relevantie voor de praktijk

Het centraler positioneren van beroepsfilosofie in de opleiding en permanente educatie van accountants helpt hen in het zelfstandig nadenken over de fundamentele uitgangspunten van het beroep. Hiermee kan een belangrijke bijdrage worden geleverd aan de vorming van accountants om de goede dingen op een goede manier te doen. Kritisch denken over praktisch handelen verrijkt accountants met nieuwe perspectieven op bestaande uitgangspunten.

Trefwoorden

Accountancy, filosofie, denkgereedschappen, opleiding en educatie, reflectie, filosoferen

1. Inleiding

Na alle discussies, commissies en rapporten over maatregelen om de kwaliteit van accountantscontrole te verbeteren, is het tijd voor iets nieuws. Of beter gezegd, voor iets ouds. De nieuwe accountant is ook filosoof. In dit artikel verkennen we deze stelling, waarbij we ons hebben laten inspireren door de definitie van filosofie, gegeven door de voormalige Denker des Vaderlands, Paul van Tongeren:

Als filosofie iets is, en als ze iets waard is, bestaat ze precies hierin: op te merken wat doorgaans niet opgemerkt wordt, vragen te stellen bij wat doorgaans als vanzelfsprekend wordt beschouwd, zich te verwonderen over wat doorgaat voor ‘gewoon’ (Van Tongeren 2019, p. 4).

Als je *filosofie* in deze definitie vervangt door *accountantscontrole*, ontstaat een goed beeld van de professioneel-kritische instelling van accountants. Professioneel-kritische accountants merken immers op wat doorgaans niet wordt opgemerkt (alerte houding), stellen vragen bij wat doorgaans als vanzelfsprekend wordt beschouwd (onderzoekende instelling) en verwonderen zich over wat doorgaat voor gewoon (kritische evaluatie). De Standaarden definiëren deze professioneel-kritische instelling als volgt: “Een houding die onder meer gekenmerkt wordt door een onderzoekende instelling, het alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen die het gevolg zijn van fouten of fraude, en een kritische evaluatie van contro-

le-informatie” (NBA 2023, Standaard 200.13v). Het betreft een houding van gezond wantrouwen, waarbij accountants op zoek gaan naar meer overtuigend bewijs voordat een bewering van het management voor waar wordt aangenomen (Van Nieuw Amerongen and Quadackers 2012). Kortom, accountancy en filosofie lijken een logische combinatie te zijn.

Ondanks de betekenisvolle overeenkomst tussen de definitie van filosofie en de professioneel-kritische instelling van accountants, is de aandacht voor filosofie in de accountantsopleiding momenteel gering. Kuilboer-Noorman (2018) heeft dit ook opgemerkt. Ze heeft zich verwonderd over het gebrek aan filosofie in de opleiding en stelt kritische vragen over de toekomstbestendigheid van het beroep als jonge accountants onvoldoende worden gevormd in hun maatschappelijke rol. Deze reflectie heeft bij Nyenrode Business Universiteit geleid tot de ontwikkeling van een keuzemodule ‘Beroepsfilosofie voor Accountants’ die kan worden gevolgd als onderdeel van de Bachelor of Science in Accountancy (Nyenrode 2021; Quadackers 2021). Hierbij wordt filosofie gebruikt om stil te staan bij de fundamentele uitgangspunten van het accountantsberoep, zoals deze zijn verwoord in de beroepseed die accountants sinds 1 juni 2016 afleggen. In deze module leren jonge accountants op een andere manier te denken over hun vak met als onderliggende vraag *Waarom doen we wat we doen?* (Nyenrode 2021).

Aandacht voor filosofie in de accountantsopleiding is niet vanzelfsprekend, maar nieuw en origineel is het idee evenmin (Pheijffer 2020). Als reactie op de lezing van de filosoof Kinning op de Accountantsdag 2011 heeft de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) drie workshops gefaciliteerd om na te denken over de inzichten van Aristoteles, Augustinus en Kant in relatie tot actuele dilemma’s in de accountantspraktijk (Quadackers 2012). Al dan niet geïnspireerd door deze lezing en workshops heeft de Adviescommissie Herziening Eindtermen in 2012 een adviesrapport uitgebracht waarin aandacht wordt gevraagd voor de beroepshouding en maatschappelijke rol van accountants, onder andere door middel van een nieuw basisvak dat de beginselen van ethiek, filosofie, sociologie en psychologie omvat (Dassen et al. 2012). Opvallend hierbij is de positionering van filosofie binnen een breed vak met diverse andere wetenschappelijke disciplines zonder dat filosofie als een zelfstandig vak werd gezien. Uiteindelijk is filosofie niet expliciet in de eindtermen van de accountantsopleiding terechtgekomen. Wij zijn niet bekend met de overwegingen om filosofie buiten het curriculum te houden. Het negeren van filosofie in de accountantsopleiding is echter een gemiste kans, want filosofen denken veel na over bijvoorbeeld het handelen in het algemeen belang en het toepassen van een professioneel-kritische instelling; twee belangrijke kerncompetenties voor een accountant als beginnend beroepsbeoefenaar (CEA 2021).

Ook in de bredere internationale context is er aandacht voor de rol van filosofie in de opleiding van professionals. Zo hebben diverse business schools, zoals Manchester

Business School, University of Chicago Booth School of Business en Copenhagen Business School, programma’s opgezet waarin filosofie, geschiedenis en sociale psychologie zijn geïntegreerd in financiële opleidingen ten behoeve van de ontwikkeling van ethisch leiderschap en kritisch denken (ICAEW 2015). Deze interdisciplinaire aanpak is ook relevant voor accountants en kan een bijdrage leveren aan het beter begrijpen van de maatschappelijke context waarin het beroep wordt uitgeoefend. Kennis van de sociale wetenschappen is immers fundamenteel voor professionals zoals artsen, ingenieurs en accountants (ICAEW 2015). Ook in andere vakgebieden, zoals bio-ethiek en psychiatrie, wordt gepleit voor professionals die het gereedschap van een filosoof gebruiken (Blumenthal-Barby et al. 2022; Ralston 2019). Denk hierbij aan het stellen van goede vragen, het gebruiken van deugdelijke argumentatie en het verbinden van ideeën vanuit verschillende disciplines. Het uiteindelijke doel van filosoferen is het versterken van je fundament als professional. Is dit ook voor accountants relevant?

De huidige opzet van de accountantsopleiding is als een volle gereedschapskist met vaktechnische kennis die jonge accountants in staat stelt hun weg te vinden in de praktijk van accountantscontrole. Zonder afbreuk te willen doen aan het nut en de relevantie van deze vaktechnische bagage, zorgt de volle gereedschapskist ervoor dat er weinig ruimte en flexibiliteit overblijft voor het versterken van de maatschappelijke antenne van accountants op basis van inzichten uit andere relevante vakgebieden. Een grondige herziening van de opleiding lijkt noodzakelijk om het beroep aantrekkelijk te houden voor jonge mensen en de maatschappelijke rol van accountants steviger te verankeren (vgl. Shah 2017). Deze oproep voor het herijken van de opleiding door deze te verrijken met multidisciplinaire kennis, vaardigheden en vorming wordt breder gedeeld (Kwartiermakers Toekomst Accountancysector 2022, 2023; NBA/CEA 2022; Ramamoorti 2008). In het uitgewerkte voorbeeld met leertaken voor de opleiding van registeraccountants geeft de Expertgroep Educatie zelfs aan dat kennis van filosofie en ethiek vereist is om de belangen van stakeholders te doorgronden en daar effectief mee om te gaan (Hooge et al. 2023). Ondanks deze brede steun voor het vernieuwen van de accountantsopleiding is er ook kritiek op het verkleinen van de vaktechnische competenties en het vergroten van de focus op gedrag, cultuur en sociologie met als argument dat de problemen in het accountantsberoep vooral te wijten zouden zijn aan een gebrek aan vaktechnische kennis (Bosman 2022).

In dit artikel gebruiken we het denkgereedschap van een filosoof om dieper in te gaan op de vraag of een combinatie van accountancy en filosofie zinvol is voor de opleiding en profilering van accountants. Hierbij besteden we aandacht aan de volgende vragen:

- Wat heeft filosofie accountants te bieden?
- Waarom zouden accountants filosoferen?
- Moeten accountants ook filosoof zijn?

2. Wat heeft filosofie accountants te bieden?

‘The proof of the pudding is in the eating’. Hoe kunnen accountants filosoferen over voor hen relevante thema’s? En wat levert dit gefilosofeer op? We geven twee voorbeelden als illustratie van mogelijk denkgereedschap voor accountants. Eerst verbinden we artikel 20 uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) met de Onpartijdige Toeschouwer van filosoof Adam Smith. Daarna staan we stil bij het begrip ‘waarheid’ als heilige graal in de filosofie: hoe kunnen filosofische discussies helpen bij het nadenken over de vraag ‘wat is een goede accountant?’.

2.1. Artikel 20 en de ‘objectieve, redelijke en geïnformeerde derde’

De VGBA kun je zien als het collectieve geweten van de beroepsgroep; de verordening biedt individuele accountants een morele oriëntatie op het werk, en biedt houvast bij lastige kwesties. Artikel 20 gebiedt accountants bij het naleven van deze verordening – bij het zich houden aan de fundamentele beginselen – een onderzoekende geest te hebben, professionele oordeelsvorming toe te passen, en zich te baseren op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht. Het artikel lijkt vooral gericht op bedreigingen en te nemen maatregelen; zie de verwijzing in de toelichting naar artikel 25a Wta dat specifiek hierover gaat. Artikel 20 is echter breder te interpreteren en wordt dan nog belangrijker. Zoals ook in de toelichting wordt aangegeven, door een ‘objectieve, redelijke en geïnformeerde derde’ als een toetssteen te hanteren, zullen accountants hun oordeel objectiveren: “Dit draagt eraan bij dat accountants handelen in het algemeen belang”. En dus niet alleen kijken naar de behoeften van een individuele cliënt, van de werkgever, of van zichzelf.

In de toelichting op artikel 20 wordt aangegeven dat de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde een fictief persoon is. Waarom is het nuttig en noodzakelijk om je handelen te toetsen aan een fictief persoon? Met het denkgereedschap van de Onpartijdige Toeschouwer van Adam Smith kunnen we deze vragen beantwoorden en het artikel verder uitwerken (vgl. Spalding and Lawrie 2019). Dan wordt duidelijk dat we artikel 20 kunnen zien als een mentale exercitie om je te verplaatsen in het perspectief van anderen.

Adam Smith (1723–1790) was een Schotse filosoof die met zijn boek *Wealth of Nations* uit 1776 wordt gezien als een van de belangrijkste grondleggers van de economie als wetenschap. Zeventien jaar eerder schreef hij echter *Theory of moral sentiments*; een ethiekboek waarin hij een beschrijving geeft van wording en werking van ons geweten, van de manier waarop wij moreel oordelen. Zijn theorie is nog steeds actueel en relevant (zie Karssing 2022) en biedt mooie aanknopingspunten voor

het onderbouwen en uitwerken van artikel 20 als mentale exercitie, gericht op handelen in het algemeen belang. Startpunt van analyse is onze morele ervaring. Smith was een ‘troubled realist’ (Forman-Barzilai 2010, p. 155), hij doorzag feilloos de feilbaarheid van mensen. Ja, mensen zijn tot veel goeds in staat, maar wat dichtbij is (ons eigen belang) lijkt vaak groot, wat veraf is (de belangen van anderen) lijkt vaak klein. Idealiter houden we rekening met ‘iedereen, overal en altijd’, maar de verleidingen zijn groot om ons te laten leiden in onze afwegingen door ‘ik, hier en nu’. Kortom, stelt Smith (2020, p. 257), “deze noodlottige zwakheid van de mens, vormt de bron van de helft van alle wanorde in het menselijk leven”. Gelukkig is er een medicijn: “Als we onszelf zouden zien in het licht waarin anderen ons zien, of waarin ze ons zouden zien als ze alles over ons wisten, zou een hervorming ten goede in het algemeen onvermijdelijk zijn. We zouden de aanblik anders niet kunnen verduren” (Smith 2020, p. 257). We hebben dus de blik van een ‘objectieve, redelijke en geïnformeerde derde’ nodig als tegenwicht tegen onze feilbaarheid.

Het toeschouwersperspectief speelt een belangrijke rol in Smiths beschrijving van wording en werking van ons geweten. In onze opvoeding merken we dat anderen naar ons kijken en ons beoordelen: ze keuren ons gedrag goed of juist af. En we vinden dit oordeel belangrijk, we willen graag hun goedkeuring, hun respect. Daarom beginnen we ons eigen gedrag te onderzoeken en ermee te experimenteren: zal dit (nog) worden gerespecteerd? Daarvoor kijken we dus door de ogen van een toeschouwer naar onszelf. “Dit is de enige spiegel die ons, tot op zekere hoogte, in staat stelt om met de ogen van anderen de gepastheid van ons eigen gedrag nauwkeurig te bekijken” (Smith 2020, p. 194). Deze blik van de toeschouwer gaan we verinnerlijken, het wordt de manier waarop we als vanzelf ons eigen gedrag beoordelen. Smith illustreert zijn denkstappen met de burens als toeschouwer. Hij ziet dan meteen enkele problemen. Ja, ik kan mijn eigen gedrag beoordelen vanuit het perspectief van een toeschouwer, maar zijn mijn specifieke burens dan de beste maatstaf? En welke burens moet ik nemen als maatstaf, ik heb immers meerdere burens die niet per se op dezelfde manier oordelen: door welk oordeel moet ik me dan laten leiden? En, niet onbelangrijk, die burens zijn op hun eigen manier ook feilbaar. Zij beoordelen mij op basis van wat ze weten, wat ze kunnen zien. Maar ze zien niet alles, ze weten niet precies wat er aan de hand is, ze kunnen niet bij mij achter de voordeur kijken. En zij hebben ook hun eigen belangen en dat kan hun blik vertroebelen: ze zijn niet onpartijdig. Er is daarom nog een extra stap nodig na de verinnerlijking van het toeschouwersperspectief. Smith introduceert de Onpartijdige Toeschouwer om deze euvels op te lossen. De Onpartijdige Toeschouwer is de optelsom van de blik van alle anderen. De Onpartijdige Toeschouwer kijkt niet vanuit je eigen standpunt, of het standpunt van één concrete ander, maar met de blik van alle anderen tegelijkertijd. Daardoor ontstaat een vorm van onpartijdigheid. Hierdoor maken we ons oordeel in

zekere mate onafhankelijk van het oordeel van anderen. De Onpartijdige Toeschouwer is zeker niet alwetend, maar hij oordeelt wel op basis van de best beschikbare informatie (namelijk de informatie die jou bekend is). Zoals in de toelichting bij artikel 20 staat: “Deze persoon is bekend met alle relevante feiten en omstandigheden die een accountant weet of behoort te weten”.

De Onpartijdige Toeschouwer vervult de rol van onderzoeker en rechter van onszelf. Je splitst je als het ware op in twee personen waarbij de ene ‘ik’ – de onderzoeker en rechter – een andere rol speelt dan de andere ‘ik’, de persoon die ‘berecht’ wordt, van wie gevoelens en gedrag worden onderzocht en beoordeeld (Smith 2020, pp. 194–195). Deze splitsing is belangrijk om een duidelijk onderscheid te creëren tussen wat dichtbij is en groot lijkt (ons eigen belang) en wat veraf is en klein lijkt (de belangen van anderen). De Onpartijdige Toeschouwer maakt een evenwichtige belangenafweging mogelijk: alleen door het raadplegen van de innerlijke onderzoeker en rechter kunnen we “onze eigen belangen op correcte wijze met die van anderen vergelijken” (Smith 2020, p. 223). Dat is de kracht van de Onpartijdige Toeschouwer:

Hij laat ons de gepastheid zien dat wij de grootste belangen van onszelf lager stellen dan de nog grotere belangen van anderen. Hij laat zien hoe wanstaltig het is om iemand anders een kleine onrechtvaardigheid aan te doen met het doel een groot voordeel voor onszelf te behalen (Smith 2018, pp. 148–149).

Met de Onpartijdige Toeschouwer van Smith kunnen we kleur geven aan de ‘objectieve, redelijke en geïnformeerde derde’ en artikel 20 lezen als een oproep om als mentale exercitie de ‘onderzoeker en rechter in onszelf’ aan het werk te zetten. Een oproep die hard nodig is, omdat we allemaal feilbare mensen zijn, en “de felheid van onze eigen passies” zoals Smith aangeeft, ons voortdurend terugwerpt “op ons eigen standpunt, waar alles lijkt uitvergroot en misverstaan door eigenliefde” (2018, p. 166). Daarom moet de Onpartijdige Toeschouwer “vaak worden gewekt en aan zijn plicht worden herinnerd door de aanwezigheid van een werkelijke toeschouwer” (2018, p. 163). Of door een artikel in de VGBA dat accountants hieraan herinnert.

We kunnen artikel 20 van de VGBA dus zien als een oproep tot de mentale exercitie om je te verplaatsen in het perspectief van anderen. In de toelichting op het artikel worden hiervoor vragen meegegeven als:

- “Vindt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ook dat ik alle omstandigheden die van belang zijn in beeld heb?”
- Legt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de beschikbare informatie waarschijnlijk op dezelfde manier uit als ik?”
- Vindt een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde waarschijnlijk ook dat ik mij aan de fundamentele beginselen houd?”

Van Smith leren we dat het belangrijk is om ons inlevingsvermogen en onze verbeeldingskracht te versterken om dergelijke vragen te kunnen beantwoorden. De Onpartijdige Toeschouwer kan slechts rekening houden met de belangen van anderen door zich in de positie van die anderen te verplaatsen, door ‘in hun schoenen’ te gaan staan. Dat vereist inlevingsvermogen: we proberen zo goed mogelijk te begrijpen wat de belangen, wensen en behoeften van een ander zijn door ons voor te stellen hoe we zelf in een dergelijke situatie zouden voelen en denken. Alleen, we zijn maar in beperkte mate in staat om te weten wat anderen denken en voelen. Daarom is er ook verbeeldingskracht nodig, om ‘zichtbaar’ te maken wat met onze zintuigen niet is te zien. Hierdoor kunnen we ‘beter’ kijken en dus ook beter rekening houden met de belangen van anderen. Artikel 20 agendeert hiermee impliciet en wellicht onbedoeld het belang voor accountants om hun inlevingsvermogen en verbeeldingskracht te versterken. Onderzoek van Sorensen et al. (2017, p. 188) geeft voorzichtige aanwijzingen dat het lezen en bestuderen van de *Theory of moral sentiments* tijdens een ethiekcollege voor accountants, naast het bespreken van casuïstiek, bijdraagt aan een “effective accounting ethics education intervention”.

2.2. Waarheid

“Ik verwacht maar twee dingen van de accountant. Dat hij aangeeft of de cijfers kloppen en dat hij aangeeft of het bedrijf gezond is”. Aldus Tweede-Kamerlid Henk Nijboer (geciteerd in Zwagerman and Van Bommel 2017, p. 184). En zo zullen meer ‘leken’ hun verwachtingen formuleren: klopt de jaarrekening als representatie van de economisch-financiële werkelijkheid, is het waar wat hier wordt beweerd? Als accountant kun je nu denken aan Limpergs *Leer van het gewekte vertrouwen*: je mag verwachtingen niet beschamen. Dus: doe je best en stel Nijboer tevreden! Alleen, Limperg (1933, p. 173) geeft ook aan: “omgekeerd, de accountant mag geen grotere verwachtingen opwekken dan door den verrichten arbeid gerechtvaardigd wordt.” Zijn de verwachtingen van Nijboer gerechtvaardigd? Of moeten accountants op de rem gaan staan en verwachtingen temperen? Door er bijvoorbeeld op te wijzen dat ze afhankelijk zijn van de informatie die de cliënt verstrekt en zich slechts in beperkte mate kunnen wapenen tegen moedwillig bedrog? Of dat de gecontroleerde cijfers over het verleden gaan en door gewijzigde omstandigheden in een dynamische wereld dit misschien weinig zegt over de gezondheid van het bedrijf? Dat ze nooit 100% zekerheid kunnen bieden? (vgl. Kloppenburg 2017).

De accountant kan ook een meer principieel voorbehoud maken om de verwachtingen te temperen, naast deze meer pragmatische voorbeholden. De handtekening van een accountant verwijst immers niet naar ‘waarheid’, maar naar een ‘getrouw beeld’. Dit betekent dat de accountant een oordeel velt “over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten

opgesteld zijn in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving” (NBA 2023, Standaard 200.3). Een accountant doet dus geen waarheidsuitspraak over financiële overzichten, maar geeft slechts aan dat op getrouwe wijze is voldaan aan de vereisten van het stelsel. En dus kunnen accountants filosoferen over de waarheid overlaten aan filosofen?

We denken dat het gecompliceerder is en zijn bang dat de verstandige leek hier dreigt af te haken. Als hij vraagt of de cijfers kloppen, dan vraagt hij niet of ze voldoen aan de standaarden (die zijn immers slechts een middel, geen doel op zich), maar of ze naar waarheid de economisch-financiële werkelijkheid representeren. Bayou et al. (2011) geven aan dat woorden als ‘false’, ‘misleading’ en ‘fraudulent’ als bijvoeglijk naamwoord bij financiële informatie allemaal ‘waarheid’ impliceren (oftewel, met deze woorden: een afwijking van de waarheid): “Many financial statement users, in their ordinary discourse, consistently use truth or its synonyms to describe a desired quality of accounting reports” (p. 111). Stakeholders zijn dus op zoek naar waarheid in de financiële verslaggeving van bedrijven. Hoewel we de terughoudendheid van accountants begrijpen om met een handtekening aan te geven dat ‘de cijfers kloppen, dat deze in overeenstemming zijn met de waarheid’, is het de vraag of dit verschil in interpretatie van de waarheid niet een belangrijke bijdrage levert aan de verwachtingskloof. Wat is waarheid? En hoe kunnen wij de waarheid vaststellen? De verwachtingen van leken zijn begrijpelijk, of in ieder geval reëel, dus accountants kunnen niet volstaan met ‘we voldoen toch aan de regelgeving?’. Het gaat hier om de fundamenten van het vak: wat mogen we van accountants verwachten, welke verwachtingen kunnen zij waarmaken? Waar sta je voor, als accountant? En wanneer ben je een goede accountant? Het begrip ‘waarheid’ duikt ook op in de toelichting op artikel 6 van de VGBA. Het artikel is kort en bondig: “De accountant treedt eerlijk en oprecht op.” In de toelichting staat: “Dit houdt onder meer in dat accountants eerlijk zaken doen, de waarheid geen geweld aan doen en doen wat in de omstandigheden passend is.” Om de waarheid geen geweld te doen, moet je weten wat met ‘waarheid’ wordt bedoeld.

Filosofen kunnen hier helpen. Niet dat zij de enige en ware definitie hebben gevonden. “Een sluitende filosofische definitie van waarheid is een beetje de onvindbare heilige graal van de wijsbegeerte”. Aldus Gescinska (2020, p. 27) in haar gemakkelijk leesbare boekje over waarheid, leugens en waarachtigheid. Maar filosofen hebben wel al vele paden bewandeld en kennen de valkuilen en de veelbelovende wegen om een eigen positie in te nemen, zoals blijkt uit enkele filosofische beschouwingen over waarheid en accountants (Macintosh 2006; Rutherford 2017; Elkhachen and Ntim 2018; Vosselman and Aernoudts 2021). Gescinska gaat niet specifiek in op accountants, maar met haar bespiegelingen kunnen we een verrassende conclusie voor accountants formuleren: uiteindelijk draait de vraag naar waarheid om de geloofwaardigheid van de accountant en daarmee wordt

het een moreel vraagstuk. Gescinska (2020, p. 27) geeft aan dat er in de filosofie grofweg drie benaderingen van waarheid zijn:

De correspondentietheorie: waarheid is de mate waarin een bewering correspondeert met de werkelijkheid.

De coherentietheorie: waarheid is de mate waarin een bewering de interne samenhang van een wereldbeeld ten goede komt.

De pragmatische theorie: waarheid is wat werkt.

We kunnen nu al beter een spanningsveld duiden tussen de leek en de accountant: de leek lijkt een correspondentietheorie aan te hangen en de Handleiding Regelgeving Accountancy lijkt naar een vorm van coherentietheorie te verwijzen (iets is waarheidsgetrouw als het in overeenstemming is ‘met een van toepassing zijnd stelsel’). Als je daar niet expliciet in bent, is dat een bron van spraakverwarring.

Om het begrip waarheid verder te onderzoeken, verdiept Gescinska zich in de leugen en stelt de fascinerende vraag: “Kun je liegen en toch nog de waarheid spreken?”. Fascinerend, omdat het ons iets bijzonders leert over de relatie tussen een bewering en waarheid. Als ik mijn manager vertel dat mijn collega thuiswerkt aan een dossier terwijl ze me verteld heeft dat ze met vriendinnen gaat winkelen, dan lieg ik; toch spreek ik de waarheid als die vriendinnen de afspraak hebben afgezegd, wat ik niet wist, en ze inderdaad thuis werkt. Kortom, mijn bewering is in overeenstemming met de werkelijkheid, maar het is een leugen, omdat het de intentie van de uitspraak was om mijn manager te misleiden of te manipuleren. Een leugen is dus niet zozeer het tegendeel van waarheid, maar van waarachtigheid. En dat levert een verrassend inzicht op:

Met de overgang van waarheid naar waarachtigheid gaat een subtiele, maar substantiële betekenisverschuiving gepaard. Het is de verschuiving van een amorele term naar een morele [...] Het gaat niet langer om de kwaliteit van beweringen, maar om de kwaliteit van personen. Waarheid is een neutrale term. Waarachtigheid is een morele term (Gescinska 2020, p. 37).

De nadruk ligt dan dus niet langer op de vraag of de bewering overeenstemt met de werkelijkheid, maar op de intentie: is het mijn bedoeling om te misleiden, om te manipuleren? En daarmee op de geloofwaardigheid, de ethiek van de accountant. We zien deze overgang terug in de beschouwing van Bayou et al. (2011) over waarheid en accountants: zij besteden een groot deel van hun tekst aan ethiek, en betreuren dat de “accounting literature contains little discussion of how to interrelate ethics and truth” (p. 119). Natuurlijk is er aandacht voor ethiek, maar dat beperkt zich voornamelijk tot het gedrag van accountants die zich niet mogen laten afleiden of verleiden door bedreigingen bij het op deskundige wijze toepassen van de regelgeving. Achter de eenvoudige vraag ‘kloppen de cijfers?’

schuilt een complexe werkelijkheid die vraagt naar het doel van de regelgeving, het karakter van de uitspraken die worden gedaan en de betekenis die hieraan gegeven kan worden. Een goede accountant gaat deze vragen niet uit de weg met een ontwijkend antwoord over een getrouw beeld, materialiteit of redelijke mate van zekerheid, maar gaat samen met de verstandige leek op zoek naar de waarachtigheid van wederzijdse verwachtingen. Vaak blijkt de waarheid dan ergens in het midden te liggen.

3. Waarom zouden accountants filosoferen?

We hebben met Van Tongeren filosoferen gedefinieerd als “op te merken wat doorgaans niet opgemerkt wordt, vragen te stellen bij wat doorgaans als vanzelfsprekend wordt beschouwd, zich te verwonderen over wat doorgaat voor gewoon”. Op die manier is filosoferen een activiteit, een vaardigheid die je kunt oefenen door het te doen. Het begint met je durven verwonderen, met vragen stellen. Dat is het belangrijkste denkgereedschap van een filosoferende accountant. Leren filosoferen vereist tijd en wellicht enige begeleiding. Daarbij kan een boek als *Socrates op sneakers. Filosofische gids voor het stellen van goede vragen* van Wiss (2020) helpen. De vragen kunnen betrekking hebben op het beroep in het algemeen – wat is accountancy, wat is het doel van accountancy, wat is een goede accountant? – maar ook beginnen met bijvoorbeeld de kernbegrippen uit de beroepseed zoals ‘algemeen belang’, ‘professioneel-kritische instelling’, ‘integriteit’, ‘objectiviteit’, ‘vakbekwaamheid’, ‘zorgvuldigheid’, ‘vertrouwelijkheid’ en ‘professionaliteit’. Bransen (2010) benoemt in *Word zelf filosoof* het belang van nadenken over dergelijke kernbegrippen, ook als je er geen zin in hebt:

Geduldig en standvastig werken aan de taal; schaven, beitelen en hakken aan de woorden zodat ze ons precies toestaan de dingen te zeggen die we willen zeggen en zo de dingen te doen die we willen doen – er lijkt geen tijd en belangstelling meer voor te zijn. En toch, als we die tijd er niet voor nemen en de vaardigheden niet ontwikkelen die we nodig hebben om grondig te reflecteren op de wijze waarop we aan onze meningen komen, dan zullen we zelfs onze eigen meningen helemaal niet kunnen begrijpen. Dan zeggen we maar wat (p. 21).

Filosoferen kan een beter inzicht opleveren in de grondslagen en uitgangspunten van het beroep. De denkvaardigheden kunnen daarnaast ook worden ingezet bij het analyseren van complexe vraagstukken en het bedenken van creatieve, innovatieve oplossingen voor de uitdagingen die in een snel veranderende wereld op accountants afkomen. De filosofische neiging om vragen te stellen kan accountants helpen om een scherper zicht te krijgen op deze problemen, om daarna betere beslissingen te nemen.

Naast leren filosoferen kunnen accountants ook filosofie leren, oftewel kennismaken van de inzichten van filosofen. Met deze kennis kun je voortbouwen op al het denkwerk dat al is verricht. Je zou deze inzichten ‘denkgereedschappen’ kunnen noemen: “Denken is te beschouwen als werk, en werk vergt instrumenten, gereedschap. Denkwerk vergt denkgereedschap” (Veening 1999, p. 13). Denkgereedschappen zijn in de eerste plaats aandachtrichters; zij spelen een belangrijke rol in de manier waarop wij de wereld waarnemen en ze helpen bij het stellen van de juiste vragen. Ze geven een voorlopig antwoord op de vraag: Waar gaat het hier eigenlijk over en hoe kijk ik daar als accountant tegenaan? Daarnaast zijn ze bijvoorbeeld behulpzaam bij het aanbrengen van enige ordening in complexe vraagstukken en stimuleren ze de creativiteit in het denkproces. In de vorige paragraaf hebben we hier enkele voorbeelden van gegeven door de ‘objectieve, redelijke en geïnformeerde derde’ uit artikel 20 van de VGBA te verbinden met het idee van de Onpartijdige Toeschouwer en het waarheidsbegrip te koppelen aan de morele vraag wat een goede accountant is.

Goede accountantscontrole is daarmee niet alleen een vaktechnisch maar ook een filosofisch vraagstuk, waarbij accountants zichzelf en anderen blijven bevragen op hun perspectief op de werkelijkheid. Met deze oefening kunnen accountants een belangrijke bijdrage leveren aan het onderscheiden van schijn en zijn, van wat het is en wat het lijkt te zijn. Dat betekent niet dat filosoferen de belangrijke beroepsproblemen van accountants oplost; er kunnen nieuwe problemen en dilemma’s zichtbaar worden die een gemakkelijke oplossing alleen maar lastiger maken.

4. Moeten accountants ook filosoof zijn?

De nieuwe accountant is ook filosoof, want professioneel-kritische accountants merken op wat doorgaans niet wordt opgemerkt, stellen vragen bij wat doorgaans als vanzelfsprekend wordt beschouwd en verwonderen zich over wat doorgaat voor gewoon. In een bewegende wereld vinden accountants ‘vastigheid’ door de grondslagen van hun beroep voortdurend opnieuw te doordenken en te bevragen. En daarvoor zijn filosofische vaardigheden en denkgereedschappen nodig. Kortom: filosofie ondersteunt accountants bij een goede beroepsuitoefening (vgl. Buys 2008; Guvemli and Yaz 2022). Het uiteindelijke doel van filosoferen is immers het versterken van je fundament als professional.

Toch zijn er diverse tegenwerpingen te bedenken tegen het voorstel om beroepsfilosofie een centralere positie te geven: accountants moeten een klus klaren (ze hebben geen tijd); de omgeving laat het niet toe (ze mogen het niet); accountants missen de benodigde vaardigheden (ze kunnen het niet); accountants missen de vereiste motivatie (ze willen het niet). Begrijpelijke argumenten zoals ‘filosofie en filosoferen zouden naast het vak staan’, ‘het is slechts een leuke hobby voor

vrijgestelden' (zoals bij de oude Grieken, waar men ook pas aan filosoferen toekwam als het werk was gedaan, vaak door tot slaaf gemaakten). Maar dan moeten we denken aan het adagium van Lewin (1952, p. 169): niets is zo praktisch als een goede theorie. Hoe kun je professioneel-kritisch zijn, als je niet opmerkt en verwondert, precies de essentie van filosoferen?

Is er een alternatief? Zouden accountantsorganisaties een Bureau Filosofie moeten inrichten, vergelijkbaar met Bureau Vaktechniek? Als een expertisecentrum op het gebied van filosofie en filosoferen, om accountants te ontlasten en met hen mee te denken als het te complex wordt, om denkgereedschappen op een presentatiebladje aan te bieden als eenvoudige vuistregels die het werk vergemakkelijken? We staan zeker niet onwelwillend tegenover het idee van een Bureau Filosofie. Alleen, een Bureau Vaktechniek ontslaat accountants niet van het moeten beheersen van de vaktechniek: zonder de basiskennis kun je geen accountant zijn. Een Bureau Vaktechniek is er voor complexe zaken en om kennis behapbaar te maken met leidraden. Op dezelfde manier kan een Bureau Filosofie accountants wel ondersteunen, maar geen alternatief zijn voor de basale filosofische kennis en vaardigheden die accountants toch echt zelf moeten beheersen.

Betekent dit dan dat accountants filosofie – een heel breed vakgebied – moeten studeren? Dat ze naast hun reeds veeleisende studie nog een studie moeten doen? Nee, het zal hen zeker verrijken, als accountant en als mens, maar je kunt ook filosoof worden door je

filosofische houding en vaardigheden te oefenen (alertheid, verwondering, onderzoekende instelling, kritische evaluatie) en kennis te nemen van filosofische denkgereedschappen. Hier ligt daarom primair een uitdaging bij het onderwijs, zowel in de opleiding als tijdens de permanente educatie. De nadruk zal daarbij liggen op 'leren filosoferen' om de professioneel-kritische instelling van accountants te versterken. Tijdens onze colleges *Beroepsfilosofie voor accountants* hebben we daartoe als oefening primaire teksten van filosofen gelezen. Met het boek *Goudmijn van het denken. Filosofie in de beroepspraktijk* helpen de samenstellers (Huijjer and Meester) door bij de teksten zowel begripsvragen te stellen als vragen die de teksten relateren aan de beroepspraktijk. Zo hebben we Rawls gelezen om na te denken over 'maatschappelijk belang', Latour om de rol van technologie te bespreken en Aristoteles om de ethiek van accountants te onderzoeken. Zo krijgen de studenten tegelijkertijd denkgereedschappen mee, maar het 'filosofie leren' staat in dienst van 'leren filosoferen'.

Door filosofie en filosoferen een stevigere plek te geven in het onderwijs zullen accountants beter in staat zijn om te reflecteren op de fundamentele uitgangspunten van het beroep. De niet limitatieve uitwerking van mogelijke denkgereedschappen in dit artikel kan accountants inspireren om zelf en met anderen na te denken over nieuwe perspectieven op bestaande problemen. Hiermee kan een belangrijke bijdrage worden geleverd aan de vorming van accountants om de goede dingen op een goede manier te doen.

-
- **Dr. H. van Brenk RA – Herman** is senior toezichthouder bij de Autoriteit Financiële Markten (AFM) en voorheen verbonden aan Nyenrode Business Universiteit. Herman schrijft op persoonlijke titel en de opvattingen in dit artikel zijn van hem en reflecteren niet noodzakelijkerwijs de opvattingen van de AFM.
 - **Prof. dr. E. Karssing – Edgar** is hoogleraar filosofie, beroepsethiek en integriteitsmanagement aan Nyenrode Business Universiteit.
-

Literatuur

- Bayou ME, Reinstein A, Williams PF (2011) To tell the truth: A discussion of issues concerning truth and ethics in accounting. *Accounting, Organizations and Society* 36(2): 109–124. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.02.001>
- Blumenthal-Barby J, Aas S, Brudney D, Flanigan J, Liao SM, London A, Sumner W, Savulescu J (2022) The place of philosophy in bioethics today. *The American Journal of Bioethics* 22(12): 10–21. <https://doi.org/10.1080/15265161.2021.1940355>
- Bosman T (2022) [augustus 2] Competentie, niet cultuur, bepaalt het vertrouwen in de beginnend accountant. [Retrieved from] <https://www.accountant.nl/discussie/opinie/2022/8/competentie-niet-cultuur-bepaalt-het-vertrouwen-in-de-beginnend-accountant/>
- Bransen J (2010) Word zelf filosoof. Veen.
- Buys P (2008) In pursuit of a foundational accountancy philosophy. *Koers* 73(3): 489–508. <https://doi.org/10.4102/koers.v73i3.171>
- CEA [Commissie Eindtermen Accountantsopleiding] (2021) Eindtermen accountantsopleidingen. Amsterdam: CEA. [Retrieved from] <https://www.cea.nl/siteassets/archief/eindtermen/eindtermen-accountantsopleidingen/actuele-eindtermen/rapport-eindtermen-2016-versie-1.4-geldig-vanaf-01-09-2021.pdf>
- Dassen R, Bahlmann J, Bouwens J, Tsang F, Verdiesen C, Leertveld J, Polman A (2012) Een Accountantsopleiding op Maat voor het Maatschappelijk Verkeer. Rapport van de Adviescommissie Herziening Eindtermen. Amsterdam: Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA). [Retrieved from] <https://www.cea.nl/siteassets/archief/commissie/publicaties/rapport-adviescommissie-herziening-eindtermen-dassen.pdf>
- Elkhassen EM, Ntim CG (2018) Accounting and philosophy: The construction of social reality framework. *Journal of Accounting and Taxation* 10(3): 29–36. <https://doi.org/10.5897/JAT2017.0277>

- Forman-Barzilai F (2010) Adam Smith and the circles of empathy. *Cosmopolitanism and moral theory*. CUP. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511676352>
- Gescinska A (2020) Kinderen van Apaté. Over leugens en waarachtigheid. Lemniscaat.
- Guvemli B, Yaz DA (2022) Philosophical Dimensions of Accounting. [Available at SSRN 4371712] <https://doi.org/10.2139/ssrn.4371712>
- Hooge E, Paape L, Kloppenburg M (2023) Tijd voor heldere keuzes. Advies over ontwerp beroepsprofielen en (stelsel van) opleidingen tot accountant adviseur en register auditor. [Retrieved from] <https://www.tweedekamer.nl/downloads/document?id=2023D46752>
- Huijjer M, Meester F (2012) Goudmijn van het denken. *Filosofie in de beroepspraktijk*. Boom.
- ICAEW [Institute of Chartered Accountants in England and Wales] (2015) Philosophy for accountancy: Educating responsible professionals through critical thinking and ethical reasoning. ICAEW, London. [Retrieved from] <http://auditfutures.net/pdf/AuditFutures-PhilosophyForAccountancy.pdf>
- Karssing E (2022) Beroepsethiek voor feilbare mensen. Adam Smith als leermeester, Breukelen: Nyenrode Business Universiteit.
- Karssing E (2023) Uit de boekenkast van de bedrijfsethiek 87. *Compliance, Ethics & Sustainability jrg. 23*, juni: 151–157.
- Kloppenburg M (2017) Vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer, in: M. Kloppenburg en T. Jansen (red.), Artikel 5. De beroepseer van de accountant, Stichting Beroepseer.
- Kuilboer-Noorman A (2018) [april 20] Transparanter of niet? Waarom beroepsfilosofie uw vak nog kan redden.... [Retrieved from] <https://www.accountant.nl/opinie/2018/4/transparanter-of-niet-waarom-beroepsfilosofie-uw-vak-nog-kan-redden/>
- Kwartiermakers Toekomst Accountancysector (2022) Vierde voortgangsrapportage. Kwartiermakers Toekomst Accountancysector. [Retrieved from] <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-53583ea631a690c87190d28aa49c09b1110ac11c/pdf>
- Kwartiermakers Toekomst Accountancysector (2023) Druk en tegendruk. Slotrapportage kwartiermakers toekomst accountancy. [Retrieved from] <https://open.overheid.nl/documenten/92348e83-becb-4988-bdfc-4312f5a288c0/file>
- Lewin K (1952) *Field Theory in Social Science: Selected Theoretical Papers*, Londen: Tavistock.
- Limperg Th (1933) De functie van den Accountant en de leer van het gewekte vertrouwen. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 10(9): 173–177. <https://doi.org/10.5117/mab.10.11015>
- Macintosh NB (2006) COMMENTARY—Accounting—Truth, Lies, or “Bullshit”? A Philosophical Investigation. *Accounting and the public Interest* 6(1): 22–36. <https://doi.org/10.2308/api.2006.6.1.22>
- NBA/CEA (2022) Stip aan de horizon. Contouren van een toekomstbestendige en studeerbare accountantsopleiding. Verantwoording, uitkomsten en adviezen. Amsterdam: Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en Commissie Eindtermen Accountantsopleiding. [Retrieved from] <https://www.cea.nl/siteassets/archief/themas/stip-aan-de-horizon/rapport-project-stip-aan-de-horizon---contouren-van-een-toekomstbestendige-en-studeerbare-opleiding.pdf>
- NBA [Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] (2023) Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA). [Retrieved from] <https://www.nba.nl/tools/hra-2023/>
- Nyenrode (2021) [maart 3] Nadenken over je vak vanuit het fundament: Keuzemodule Beroepsfilosofie voor Accountants. Retrieved from <https://www.nyenrode.nl/nieuws/n/hadenken-over-vak-vanuit-fundament>
- Pheijffer M (2020) [december 14] Filosofie voor accountants. [Retrieved from] <https://www.accountant.nl/discussie/columns/2020/12/filosofie-voor-accountants/>
- Quadackers L (2021) Beroepsfilosofie voor accountants: ‘Waarom doen we wat we doen?’. *Accountant* 11(2): 10–15.
- Ralston A (2019) *Philosophy in Psychiatric Practice*. [PhD Thesis - Research and graduation internal: Vrije Universiteit Amsterdam]. [Retrieved from] <https://research.vu.nl/en/publications/philosophy-in-psychiatric-practice>
- Ramamoorti S (2008) The psychology and sociology of fraud: Integrating the behavioral sciences component into fraud and forensic accounting curricula. *Issues in Accounting Education* 23(4): 521–533. <https://doi.org/10.2308/iaec.2008.23.4.521>
- Rutherford BA (2017) New Pragmatism and Accountants’ Truth. *Philosophy of Management* 16(2): 93–116. <https://doi.org/10.1007/s40926-017-0051-4>
- Shah AK (2017) *Reinventing accounting and finance education: for a caring, inclusive and sustainable planet*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315175003>
- Smith A (2018) [1759] Theorie van de morele gevoelens. A&W uitgeverij.
- Smith A (2020) [1759] De theorie over morele gevoelens. Boom.
- Sorensen DP, Miller SE, Cabe KL (2017) Developing and measuring the impact of an accounting ethics course that is based on the moral philosophy of Adam Smith. *Journal of Business Ethics* 140: 175–191. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2656-7>
- Spalding AD, Lawrie GR (2019) A critical examination of the AICPA’s new “conceptual framework” ethics protocol. *Journal of Business Ethics* 155: 1135–1152. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3528-0>
- Van Nieuw Amerongen N, Quadackers L (2012) ‘Barrier’ en de professioneel-kritische instelling van de accountant. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 86(5): 176–184. <https://doi.org/10.5117/mab.86.16943>
- Van Tongeren P (2019) ‘Alle mensen, het is naar weten dat ze van nature streven’. *iFilosofie* 44: 4–8.
- Veening E (1999) *Denkwerk*, HvU Press.
- Vosselman E, Aernoudts R (2021) Accounting en de mythe van de transparantie: van representatie naar communicatie. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 95(5/6): 191–197. <https://doi.org/10.5117/mab.95.68005>
- Zwagerman L, Van Bommel A (2017) Nee is (g)een optie, in: M. Kloppenburg en T. Jansen (red.), Artikel 5. De beroepseer van de accountant, Stichting Beroepseer.