

Geachte leden van de CTA

1. Deelt u de hoofdconclusies?

Ik zal mij beperken tot enkele hoofdconclusies die op mijn terrein van mijn leerstoel Internal Control & Accounting Information Systems en de gebieden waar ik actief met onderzoek bezig ben.

- Het gaat om een keten.

Een zeer terechte conclusie die ik deel. Zeker punt 7 dat de primaire verantwoordelijkheid voor interne beheersing ligt bij de onderneming zelf, is een aspect dat ik heb benadrukt in een rondetafelgesprek met de commissie.

- Er is gebrek aan transparantie.

Deze conclusie deel ik niet. Het is naar mijn mening ook meer een aanbeveling dan een conclusie. De achterliggende redenering is dat het verhogen van transparantie de kwaliteit van de wettelijke controles duurzaam kan verbeteren. In mijn commentaar op de aanbevelingen zal ik ingaan waarom ik denk dat op deze redenering niet opgaat.

2. Bent u het eens met de aanbevelingen?

- 7. In control statement.

Gebaseerd op de conclusie dat de primaire verantwoordelijkheid voor de interne beheersing bij de ondernemingen zelf ligt, is de vraag hoe deze kan worden verhoogd van belang. De wettelijke eisen zijn momenteel beperkt, zie bijvoorbeeld het recente proefschrift van Harmsen over administratieplicht en aansprakelijkheid (2019).

De aanbeveling 7 om een 'in control statement' naar Amerikaans voorbeeld op te nemen, is naar mijn mening echter niet de oplossing. De oratie van collega Paape uit 2008 bespreekt het ontbreken van een normenkader waaraan kan worden getoetst wat 'in control' is. Op grond hiervan constateert hij dat een 'in control verklaring weinig anders kan zijn dan gebakken lucht'. En ook in mijn oratie uit 2008 ga ik op de beperkingen en negatieve effecten in van een dergelijke verklaring. Het feit dat de verklaring mede na het boekhoudschandaal van Enron is ingevoerd en dat juist Enron wel beschikte over een dergelijke, door een externe accountant gecontroleerde, verklaring laat de beperking van de effectiviteit van 'een in control statement' zien.

- 13,14,15, 16 en 17. Indicatoren.

Achter de aanbevelingen om de transparantie te verhogen door indicatoren te publiceren schuilt de gedachte dat de er aantoonbare causale relaties liggen tussen deze indicatoren en de kwaliteit. En vervolgens dat door het publiceren van deze indicatoren er marktwerking optreedt waardoor de kwaliteit wordt verhoogd.

- Causale relaties en indicatoren.

De in uw opdracht uitgevoerde review van Detzen en Gold (2019) over audit quality en de aanbeveling 18 voor meer wetenschappelijk onderzoek laten zien dat de relatie tussen indicatoren en kwaliteit complex is en er weinig causale relaties zijn te leggen. Juist voor de verwachtingskloof kan het schadelijk zijn als er indicatoren worden gepubliceerd en met elkaar worden vergeleken die uiteindelijk geen relatie hebben met de kwaliteit van de audit.

Daarnaast vindt er steeds meer onderzoek naar de 'performatieve werking' van systemen plaats. Indicatoren zijn geen neutrale weergaven van feitelijkheden, maar beïnvloeden het

gedrag van actoren op vaak onbedoelde en negatieve wijze. Binnen actor network theory worden systemen zoals dashboards met indicatoren, non-human actors genoemd. Een voorbeeld hiervan dergelijke gevolgen laat een case study van Olivier Boiral onder negen Canadese ISO 14001 gecertificeerde ondernemingen zien. Het hanteren van een kwaliteitskeurmerk leidde tot een organisatie, die 'zich verstopt achter een façade van legitimiteit'. In de onderzochte cases stond niet de aandacht en zorg voor het milieu centraal, maar het verkrijgen en behouden van het certificaat. Naar buiten toe lieten de organisaties het beeld zien van 'groene organisaties', door zich aan de standaard te houden. Maar de verbeteringen waren vaak alleen technisch en administratief van aard.

Zeker gezien het ontbreken van de causale relaties van de indicatoren met kwaliteit betekent dit dat de focus op indicatoren ten koste kan gaan van het uiteindelijke doel: het verhogen van de kwaliteit. Niet de kwaliteit komt centraal te staan, maar het halen van de indicator.

- Indicatoren of maatregelen?

Detzen en Gold (2019:3) geven als één van de hoofdconclusies aan dat kwaliteit verschillende dingen voor verschillende mensen kan betekenen. Kwaliteit in de zin van het voorkomen dat er een 'onjuiste verklaring' wordt afgegeven, past meer in het domein van risicomanagement en interne beheersing dan van prestatie management via marktwerking op indicatoren. Bij belangrijke en onaanvaardbare risico's, zoals de boekhoudfraudes die aanleiding tot het instellen van de commissie waren, is de markt juist niet het geëigende mechanisme. Als er harde oorzaken kunnen worden gevonden die leiden tot het afgeven van een onjuiste verklaring dan dienen er maatregelen te worden getroffen die zorgen dat het risico wordt gemitigeerd. Gecombineerd met een zeer stringent controle op de naleving.

3. Mist u onderwerpen in het interim rapport van de CTA?

Ik mis geen onderwerpen in het interim rapport.

Met vriendelijke groet,

Prof. dr. Arco van de Ven RA

Bronnen:

O. Boiral, 'Corporate Greening Through ISO 14001: A Rational Myth?', *Organization Science* 18(1), 127–146, 2007. doi:10.1287/orsc.1060.0224.

D. Detzen, A. Gold, A Review of the Academic Literature of the Different Shades of Audit Quality - Report commissioned by the *Commissie Toekomst Accountancysector*, 28 juni 2019.

C.M. Harmsen, *Administratieplicht en aansprakelijkheid voor het boedeltekort (onderneming en recht nr. 115)* Deventer: Wolters Kluwer 2019.

L. Paape, *In Control' verklaringen: Gebakken lucht of een te koesteren fenomeen?* Oratie uitgesproken op 25 juni 2008. Nyenrode Business University.

A.C.N. van de Ven, *Administratieve Organisatie: praktisch relevant maar ook wetenschappelijk interessant?* Oratie uitgesproken op 5 november 2008. Universiteit van Tilburg.