

COSO na 10 jaar, AO na 100 jaar

Roel Soeting en Louis Spoor

SAMENVATTING Mede gevoed door wereldwijde schandalen staat geen onderwerp zo in de belangstelling als dat van 'Corporate governance' en in directe relatie hiermee moet 'control' worden genoemd. Telkens opnieuw wordt de burger gewaar, dat beheersing en integriteit geen vanzelfsprekendheden zijn, zelfs niet bij vooraanstaande ondernemingen. In dat opzicht heeft de COSO-studie, in het begin van de jaren negentig, in een behoefte voorzien. De studie gaat over 'control', of meer precies over 'internal control' en dan zijn mede de gegevensverwerking en informatieverzorging in het geding. Hiermee komt de samenhang met het vak 'Administratieve organisatie' (AO) in beeld. *Wat in 2003 te zeggen over de betekenis en het perspectief van COSO en AO?* In onderstaande beschouwing wordt nader op deze vraag ingegaan.

Information is what changes us; information constitutes control. Stafford Beer (1975)

1 Aanpak van de probleemstelling

In de eerste zinnen van dit artikel worden de begrippen *beheersing en integriteit* betrokken op activiteiten binnen en tussen huishoudingen. Beheersing wordt gewenst, om zonder verspilling en op een maatschap-

Prof. Dr. R. Soeting RA is emeritus hoogleraar aan de Universiteit van Amsterdam in het vak Bestuurlijke informatieverzorging. Hij was initiator en directeur van de postdoctorale opleiding tot controller op de UvA. Voorts was hij directeur van het Limperg Instituut. Gedurende 25 jaar was hij als vennoot betrokken bij het accountantskantoor Van Dien & Co. L.L. Spoor RA is docent-coördinator in het vak Bestuurlijke Informatieverzorging aan de postdoctorale controllersopleiding van de Vrije Universiteit te Amsterdam.

pelijk geaccepteerde wijze (dus integer), continuïteit mogelijk te maken. De samenleving mag in redelijkheid verlangen, dat in dit vlak niet de hand wordt gelicht. De problematiek van beheersing en integriteit is wereldwijd actueel en relevant. In dit spoor vormt de *maatschappelijke relevantie* de invalshoek bij onze verkenning naar de betekenis van COSO en AO. Om tot het gewenste oordeel te kunnen komen, zal om te beginnen een oriëntatie op beide terreinen plaatsvinden, voor AO in paragraaf 2 en voor COSO in paragraaf 3. Hierbij wordt beknopt ingegaan op *ontstaan, historie, legitimering* en *recente opvattingen*. In paragraaf 4 komt de betekenis en samenhang van de begrippen *interne controle* en *internal control* aan de orde. In de vijfde paragraaf worden bevindingen per onderwerp geformuleerd, voor AO in 5.1 en voor COSO in 5.2. Afsluitend volgen enkele slotopmerkingen in 5.3.

2 AO, een oriëntatie

Wie AO zegt, roept een associatie op van een moeilijk te nemen horde voor accountancy- en controllingstudenten. Het berucht landelijk (schriftelijk) tentamen werd inmiddels teruggebracht van vier naar twee vraagstukken en zal in november 2003 voor de laatste keer worden afgenomen. Nadien zal een landelijk tentamen Financial auditing worden georganiseerd, verrijkt met aspecten betreffende Externe verslaggeving en AO. Dat doet niets af aan de stelling: 'AO matters', een uitspraak, die blijft. Een kleine wandeling door het AO-domein mag niet achterwege blijven en vindt plaats in de volgende paragraaf.

2.1 Historie en legitimering van het vak AO

Het hoogtepunt in de geschiedenis van het vak ligt in de jaren zestig. De beroepsorganisatie van accountants had juist de naam en de doelstelling van het vak Administratieve organisatie op de kaart gezet (1958),

toen Starreveld zijn baanbrekende handboeken publiceerde (1962). Het begrip AO werd hierbij door Starreveld gedefinieerd als 'het gehele complex van organisatorische maatregelen, dat direct of indirect betrekking heeft op de goede werking van de administratie'. Nadien werd het leerstuk met enige regelmaat herzien en onder de nieuwe naam 'Bestuurlijke Informatieverzorging' (1976) geactualiseerd, voor het laatst in 2002. De studie van Starreveld werd in Nederland generaties lang met ontzag bejegend en met eerbied behandeld. Nog steeds vormt het gedachtegoed van Starreveld, zoals op verschillende universiteiten gedoceerd, de kern van het vak. Voor overzichten omtrent de historie van het vak AO verwijzen wij naar een publicatie van het Limperg Instituut (1993) en naar Soeting (1992). In deze beschouwing volstaan wij met het noemen van enkele stadia in ondernemingsland, die mede van invloed zijn op de kenmerken van de informatiehuishouding en dus op AO. In grote lijn kunnen de ontwikkelingen in een aantal fasen worden getypeerd en wel:

- 1 ontwikkelingen rond 1900, toenemende complexiteit in bedrijfsvoering;
- 2 scheiding eigendom en bestuur; 'agency verhoudingen';
- 3 opkomst communicatie- en informatietechnologie;
- 4 vermaatschappelijking van de onderneming;
- 5 integratie gegevensverwerking in (geavanceerde) operationele processen;
- 6 doorbraak communicatietechnologie (internet et cetera);
- 7 interne beheersing wettelijk afgedwongen.

Het vak AO heeft in iedere fase een denkkader opgeleverd ten behoeve van de borging van de betrouwbaarheid van gegevens en informatie. Uiteraard werd en wordt het IC-instrumentarium doorlopend aangepast, mede op grond van technologische ontwikkelingen, maar hierbij bleef één postulaat ongewijzigd en dat betreft de toetsing van de samenhang tussen rol en tegenrol. Wij verwijzen naar paragraaf 4.1.

2.2 Recente opvattingen

In de laatste jaren kunnen ontwikkelingen worden gesignaleerd, die in grote lijn naar drie richtingen zijn uitgewerkt. Deze richtingen worden hierna aangeduid.

In een eerste opvatting wordt naar voren gebracht, dat AO van origine een accountantsvak is en dat op grond hiervan de ontwikkelingen in de beroepsgroep richtinggevend zijn voor die in AO. Hiervan afgeleid wordt een opvatting van AO voor controllers aange-

geven (zie Kocks, 2003). Op deze wijze wordt de verbinding tussen AO en auditing benadrukt; AO wordt gepositioneerd als een accountancyvak.

In een tweede benadering wordt aansluiting gezocht bij het Amerikaanse vak *Accounting information systems*. Van oudsher (fase 1) werd AO betrokken bij het inrichten van administraties, onder de naam *Inrichtingsleer*. In verband hiermee is ook deze richting functioneel verklaarbaar. Als het evenwel gaat om het ontwerpen van informatiesystemen, de implementatie alsmede het beheer en het onderhoud van dit soort systemen, dan moet worden vastgesteld dat een ander internationaal ontwikkeld vak zich over dit domein ontfermd heeft. In Nederland werd respectievelijk wordt dit vak aangeduid als Bestuurlijke informatiekunde, Informatiemanagement of Information systems. Wel blijft voor AO een belangrijke rol weggelegd in het vlak van het bevorderen van de integriteit van de informatiehuishouding. De problematiek van interne controle en informatiecontrole bij geavanceerde systemen is zeer complex, zowel in software als in hardware alsmede in de omgeving van het informatiesysteem. Daarnaast moet worden gewezen op de communicatie binnen en tussen organisaties. Hierbij wordt gebruikgemaakt van mobiele verbindingen, vaste netwerken en geïntegreerde systemen (Enterprise Resource and Marketing Resource Planningssystemen), datawarehouses, internet, intranet et cetera. Het geïntegreerde betrouwbaarheidssysteem moet de integriteit in alle fasen van het functioneren bewaken en (achteraf) kunnen verantwoorden. In een derde benadering wordt de problematiek van betrouwbaarheid als onderdeel gezien van die met betrekking tot beheersing. Starreveld c.s. (2002) behandelen in die zin het betrouwbaarheidssysteem als zijnde een niet scheidbare dimensie van het beheersingssysteem. Hoewel de drie aangeduide varianten van AO in domein verschillen, bestaat er wel een overeenkomst, die meer bepalend is dan de verschillen doen vermoeden. Als gemeenschappelijke invalshoek moet de betrouwbaarheid van data en informatie worden genoemd. Omtrent eisen te stellen aan betrouwbaarheid van informatie kan eerst concreet worden gesproken in relatie met het doel van die informatie. Deze realiteit brengt AO altijd in verbinding met datgene waar de informatie betrekking op heeft. Voor AO sec is geen zinvolle invulling mogelijk. Samenhangen, als aangeduid, komen in de genoemde AO-varianten duidelijk in beeld. Alle varianten zijn voorts functioneel verklaarbaar en verdedigbaar. Welke richting van ontwikkeling biedt voor AO nu het meeste perspectief? Het antwoord volgt in paragraaf 5.1.

3 COSO, enkele kenmerken

De bakermat van dit begrip ligt in de Verenigde Staten waar sedert de jaren veertig het onderwerp 'control' meer en meer in de belangstelling kwam. Om 'fraudulent reporting' tegen te gaan en mede als reactie op het Watergate-schandaal heeft de Securities and Exchange Commission (SEC) tezamen met het American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) pogingen ondernomen om beursgenoteerde ondernemingen te verplichten te rapporteren over de effectiviteit van interne beheersingssystemen. Dit heeft geleid tot de installering van de zogenoemde 'Treadway commission'. Deze commissie heeft in 1987 een rapport uitgebracht over oorzaken van fraude en valsheid in geschrifte. De rapportering voldeed niet, onder meer werden tekortkomingen zichtbaar waar het definitief betrof. Een nieuwe commissie, genoemd 'Committee of Sponsoring Organisations (COSO)' bracht in 1992 rapport uit, waarop wij hierna ingaan.

3.1 Een oriëntatie

In het rapport wordt in grote lijn ingegaan op twee onderwerpen, te weten: a. een beschrijving van een gemeenschappelijke definitie van 'internal control', en b. een kader waarmee het mogelijk is om in een organisatie het interne beheersingssysteem te kunnen beoordelen en te verbeteren. Dit systeem bestaat uit vijf met elkaar samenhangende dimensies, die elkaar positief (of negatief) kunnen beïnvloeden, die geïntegreerd zijn in operationele processen, en die hun bestaansrecht vinden in de aard van de bedrijvigheid. Zie Renes (2003). Voor een inhoudelijke behandeling verwijzen wij voorts naar Den Boer en Van Zutphen (2002). COSO heeft in de Angelsaksische landen vooral brede navolging gekregen in de accountancy¹, maar ook in de academische wereld. In het Verenigd Koninkrijk en Canada zijn gelijkwaardige studies verschenen die opvallende gelijkenis vertonen met het genoemde rapport². Voorts valt op dat veel wet- en regelgeving en daarop betrekking hebbende richtlijnen die de laatste jaren tot stand zijn gekomen, bijvoorbeeld in het Verenigd Koninkrijk³, eveneens qua structuur aansluiten bij de in de studie genoemde uitgangspunten en doelstellingen. In de Verenigde Staten wordt het raamwerk sinds de jaren negentig door de meeste beursgenoteerde ondernemingen gebruikt als kader voor de vrijwillige rapportages over de kwaliteit van de interne beheersing in de vorm van zogenoemde 'In Control Statements'. Sinds de invoering van Sarbanes-Oxley Act (2002) heeft de studie ook aldaar

een wettelijke dimensie gekregen. Eerder, in 1998, werd in Duitsland de wet 'Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich' (KonTraG) aangenomen, waarin mede wordt ingegaan op het zogenoemde 'Risikofrüherkennungssystem'. In Nederland is een wetgeving in aantocht, die eveneens verder gaat dan COSO. In het voorgestelde artikel 141 van BW2 wordt het bestuur van de structuurvennootschap opgedragen 'ten minste éénmaal per jaar commissarissen schriftelijk op de hoogte te stellen van de hoofdlijnen van het strategisch beleid, de algemene en financiële risico's en het beheers- en controlesysteem van de vennootschap'. Een dergelijke aanwijzing dient wel voor de betreffende huishouding specifiek te worden toegepast. Interpretatie en implementatie op basis van aard en bijzonderheden de huishouding betreffend, werd ook door COSO bepleit.

3.2 COSO en Corporate Governance

In de Sarbanes-Oxley Act wordt een relatie gelegd tussen corporate governance en interne beheersing. Bestuurders worden opgedragen statements af te geven omtrent de kwaliteit van interne beheersing. In grote lijn zijn binnen een organisatie drie instanties bij de verantwoording omtrent beheersing betrokken. Het bestuur, zijnde eindverantwoordelijk, operationele lagen, waar de activiteiten plaatsvinden, en in de derde plaats degenen die verantwoordelijk zijn voor de verbinding tussen het operationele gebeuren en het bestuur. De kracht van de keten wordt ook hier bepaald door de zwakste schakel. Er is aanleiding te veronderstellen, dat de bestuurslaag als meest kritisch moet worden aangemerkt. Immers een goed ingericht interne beheersingssysteem voorkomt, detecteert en corrigeert het feilen van bedrijfsprocessen. Dankzij de toenemende vervlechting van primaire processen met geautomatiseerde en geïntegreerde gegevensverwerking is het in veel bedrijven lastig, zo niet onmogelijk om op uitvoerend niveau, ongemerkt de transactieverwerkende en logistieke systemen te manipuleren. Zeker met goed ingebouwde en onderhouden geprogrammeerde controles. In de verbindingsweg tussen operaties en leiding is het evenwel denkbaar, dat signalen omtrent onvolkomenheden op uitvoerend niveau niet goed worden opgemerkt, uitgezocht en gerapporteerd door diegenen die verantwoordelijk zijn voor het efficiënt en effectief werken van interne beheersingssystemen. Ook kunnen ze bewust worden genegeerd of gemanipuleerd. In beide gevallen zullen hogere echelons onjuiste informatie verkrijgen. De derde schakel, het management, zal de signalen omtrent de gang van zaken interpreteren en benutten

voor toetsing en richtinggeving. Ook op dit niveau kan bewust of onbewust onjuist worden gehandeld. Het interne beheersingssysteem kan dit niet voorkomen. Hier ligt dan ook met name de taak van toezichthouders en externe controleurs. Vooral door afwezigheid van gepaste waarden en normen op dit niveau of onvoldoende voorbeeldfunctie of aandacht raakt een intern beheersingssysteem snel in verval. Het bestuur vormt derhalve in dit proces de meest kritische schakel. Zeker bij een huishouding met externe belanghebbenden vraagt een intern beheersingssysteem om aanvullende versterkende maatregelen die liggen op het gebied van de ondernemingsbeheersing, ook wel corporate governance genoemd.

In dit kader noemen wij:

- de invoering van een gedragscode die geldt voor alle medewerkers, van hoog tot laag;
- uitbreiding van de rapportage door het management aan het maatschappelijk verkeer over onderwerpen op het gebied van sociale verhoudingen, milieuaspecten en sinds enige jaren ook over de effectiviteit van het interne beheersingssysteem;
- een meer actieve rol van de raad van commissarissen;
- de instelling van een audit committee, onder andere belast met de beoordeling van risico's in de bedrijfsvoering en de informatieverzorging daaromtrent en, last but not least;
- de inschakeling van de externe accountant.

Helaas moet worden geconstateerd dat, ondanks deze maatregelen, die voor het grootste deel reeds jaren in gebruik zijn, wereldwijde schandalen in ondernemersland niet voorkomen konden worden. Wetgevende instanties in verschillende landen hebben nu naar wettelijke maatregelen gegrepen om de naleving van een integere en betrouwbare bedrijfsvoering af te dwingen. Zo is krachtens de Amerikaanse Sarbanes-Oxley wet de instelling van een audit committee verplicht geworden met opname daarin van een financiële specialist. De leden van het committee mogen niet meer actief participeren in de Raad van Bestuur. Het management is verplicht geworden om een verklaring af te geven ten aanzien van de effectieve werking van het interne beheersingssysteem met betrekking tot de financiële rapportage. Er is een toezichthoudend orgaan opgericht voor de kwaliteits-toetsing van externe accountants en deze laatste is verplicht geworden om het interne betrouwbaarheidssysteem ten behoeve van de financiële rapportage expliciet te toetsen op effectieve werking en daarbij een verklaring af te geven. Op overtreding staan hoge boetes en gevangenisstraf.

4 Interne controle en Internal control

Interne controle (IC) is een vorm van controle. Wat te verstaan onder dit begrip?

4.1 Controle

Voor de Nederlandse interpretatie van het woord 'controle' kan worden teruggrepen op het Latijnse 'contra rotula' of het Franse 'contre rôle'. Het gaat hierbij om de rol en de tegenrol. Verbanden tussen met elkaar samenhangende grootheden vormen in het algemeen de kern van het toetsen. In die zin kan controle het best worden gedefinieerd met de aanduiding 'toetsen of iets goed is'. In ieder denkproces, handeling en/of bewerking vormt controle een essentiële, onmisbare schakel. Op het fenomeen 'controle', hoe boeiend ook, gaan wij hier niet of nauwelijks in. Wij volstaan met op te merken dat niet ieder kenmerk toetsbaar is en dat soms wel falsificatie mogelijk is. Voorts kan de controle worden verricht door de uitvoerder zelf, respectievelijk het operationele systeem, op eigen actie, dan wel door of vanwege een derde. In het eerste geval is sprake van 'zelfcontrole'; in het tweede geval wordt onderscheid gemaakt naar interne dan wel externe bevoegdheid. Dienovereenkomstig wordt gesproken van interne controle en externe controle. In de Nederlandse literatuur van accountants en economen gaat de aandacht vooral uit naar interne en externe controle.

4.2 Zelfcontrole

Zelfcontrole (als controle die wordt uitgevoerd op eigen oordeelsvorming en/of zelf verrichte activiteiten) bleef onderbelicht⁴. Volstrekt ten onrechte. Zelfcontrole, mits adequaat ingezet, moet worden gekenschetst als de meest krachtige vorm van controle. Zelfcontrole is bepalend voor de kwaliteit van een denkproces en/of een actie. Controle nadien door een derde uitgevoerd kan slechts in een beperkt aantal gevallen bijdragen aan de kwaliteit van hetgeen eerder plaatsvond. De kwaliteit van zelfcontrole en 'efficacy' (producing the desired result) is van doorslaggevende betekenis. Zelfcontrole blijft bepaald niet beperkt tot een vorm van accuratessecontrole, zoals soms wel wordt gesuggereerd. In 'ondernemersland' kon voor de eeuwwisseling worden geprofitteerd van zeven vette jaren. Naar het bijbelverhaal in Genesis zouden de ondernemers in die goede jaren voorzieningen moeten treffen voor de magere jaren, die zich altijd zullen voordoen. Helaas, vooraanstaande ondernemingen in binnen- en buitenland hebben deze eenvoudige wijs-

heid genegeerd. De kiem en de diepgang van de economische teruggang, die zich thans voordoet, ligt besloten in de besluitvorming en gebrek aan zelfcontrole in de vette jaren! Uit dit voorbeeld blijkt overigens, dat controle, vooral zelfcontrole, van nature overgaat in beheersing. Controle vormt een dimensie van beheersing.

4.3 Interne controle

We verplaatsen de aandacht van zelfcontrole naar IC. De definitie van IC wordt door de opvolgers van Starreveld ongewijzigd geformuleerd als *de controle op de oordeelsvorming en de activiteiten van anderen, voorzover die controle ten behoeve van de leiding van de betrokken huishouding door of namens die leiding wordt uitgeoefend* (Starreveld c.s., 2002, p. 252). De definitie is zeer ruim, omdat het over zowel de oordeelsvorming als de activiteiten binnen de huishouding gaat. Om de probleemstelling hanteerbaar te maken, introduceerden Starreveld c.s. het model van het interne betrouwbaarheidssysteem (synoniem voor IC), bestaande uit de onderdelen Bevoegdheidscontrole, Bewaringscontrole en Informatiecontrole. Het interne betrouwbaarheidssysteem maakt onderdeel uit van het interne beheersingssysteem, waarbij beide systemen in elkaar overlopen. Gelet op deze verstrengeling, maar vooral om aansluiting te verkrijgen met internationale gebruiken hebben wij eerder een lans gebroken om het Nederlandse begrip *Interne controle* te interpreteren als Internal control (Soeting c.s., 1997); in navolging van Starreveld c.s. zou dan voor het oude IC-begrip de term *interne betrouwbaarheidssysteem* kunnen worden benut⁵. Op de opzet en de werking van IC binnen huishoudingen heeft de accountant een grote invloed gehad. Limperg pleitte er zelfs voor om de IC zoveel mogelijk in handen van de accountant te brengen(!). Deze uitspraak is kenmerkend voor de tijdgeest in het interbellum. Controle dient objectief te zijn. Afstand en functiescheiding konden hierin voorzien. Te lang werd de theorie gericht op objectieve controleerbaarheid door derden (functiescheiding) en de formele organisatie (procedures), uitgaande van rationele veronderstellingen en te weinig aandacht voor verandering en dynamiek in de omgeving van de organisatie. Hierna noemen we een enkele bouwsteen voor vernieuwing.

4.4 Instituties

Mede naar aanleiding van studies van de Nobelprijswinnaar North wordt de betekenis van instituties zowel in de Algemene economie als in de Bedrijfs-

economie breed uitgemeten. *Institutions are the rules of the game in a society or, more formally, are the humanly devised constraints that shape human interaction* (North, 1990). Powelson (1997) heeft een model ontwikkeld, waarmee hij meent te kunnen aantonen, dat de kwaliteit van instituties als één van de randvoorwaarden geldt voor ontwikkeling in het algemeen en voor economische groei in het bijzonder. Ook op het vlak van controle en control hebben formele en informele instituties veel invloed op het gedrag van actoren. De 'mores' en instituties, dus de bedrijfscultuur, vormen binnen organisaties een krachtig wapen⁶ ter bevordering van integriteit en beheersing. De kwaliteit van dit wapen wordt vooral beïnvloed door het gedrag, het optreden van, en het vertrouwen in de leidende elite. De hieruit voortvloeiende gedragscode wordt gecompliceerd en versterkt met behulp van sociale controle⁷, alsmede door middel van zelf-evaluatie (onderzoek en bezinning op de gang van zaken binnen een team). De waardering voor formeel gezag en hiërarchie neemt in toenemende mate af⁸. Binnen organisaties wordt deze ontwikkeling versterkt door vrijheidsgraden op uitvoerend niveau, veroorzaakt door dynamiek en complexiteit in markten. De organisatiepiramide wordt platter; decentralisatie is in. Integriteit en doelmatigheid moeten vooral worden opgeroepen en bevorderd door de wijze van leidinggeven. Hoe gaan de leden van een werkgemeenschap met elkaar om? Welk voorbeeld, welke signalen worden door de leidende elite afgegeven? Het sociaal klimaat is van grote invloed op de attitude van organisatieleden, waarbij de beïnvloeding over en weer verloopt. In de geschetste verhoudingen is het zaak een goede dosering te vinden tussen IC-instrumenten en bedrijfseigene instituties (zie Verstegen, 2003). Anders gezegd: teneinde 'betrouwbaarheid' te kunnen waarborgen, moet aansluiting worden gezocht bij het onderliggende waarden- en normenpatroon. Indien geëigende waarden en normen ontbreken, zullen IC- en Internal control-instrumenten snel kunnen falen. Met deze benadering wordt stilzwijgend een brug geslagen van IC naar beheersing in ruime zin, dus van controle naar control.

4.5 Internal control in COSO9

Waar het begrip interne controle in Nederland oorspronkelijk een vrij brede uitleg werd meegegeven die vergelijkbaar is met die van management control, is die van internal control in het COSO-rapport veel specifiek. Ons inziens mede een logisch gevolg enerzijds van de wens om te komen tot een maatschappelijk herkenbare en concrete, en daardoor ook beperk-

tere, invulling van het begrip en anderzijds een proces waarbij tussen de in COSO samenwerkende organisaties compromissen moesten worden gesloten omtrent de definities en benaming. Internal control¹⁰ gaat niet alleen over betrouwbaarheid maar mede over beheersing, vooral op het operationeel niveau. Het begrip 'Internal control' verschilt van dat betreffende 'management control'. Bij laatstgenoemde vorm van control gaat het om 'het door managers aangestuurde en toegepaste proces om andere organisatieleden te beïnvloeden om de strategie van de organisatie te implementeren' (Anthony en Govindarajan, 2001). Bij management control wordt mede en met nadruk ook ingegaan op niet-formele, bijvoorbeeld psychologische en sociale, factoren, die bepalend kunnen zijn om activiteiten te beheersen en vooral om de gekozen strategie te implementeren. Deze aspecten worden in COSO wel genoemd, maar in feite blijft het daarbij. In de Angelsaksische literatuur wordt het betrouwbaarheidssysteem, geïntegreerd in het beheersingssysteem behandeld. Beheersing vormt een dimensie van operaties. Op grond hiervan zijn control-activiteiten aan te merken als een vorm van zelfcontrole en 'self assesment' op uitvoerend niveau, uiteraard wel onder eindverantwoordelijkheid van de leiding. COSO beperkt helaas de betrouwbaarheidseis tot de financiële rapportage en geeft geen duidelijk raamwerk voor het waarborgen van die betrouwbaarheid door de integrale en beperkte behandeling van beheersings- en betrouwbaarheidsmaatregelen. Vooral op dit punt vormt het AO/IC-gedachtegoed een zinvolle aanvulling op de COSO-studie.

Tenslotte moet worden gesteld dat het raamwerk is gericht op risicobeheersing, wat is achterhaald door de verdergaande Canadese en Engelse studies¹¹.

5 Perspectief

Welk perspectief hebben AO en COSO in 2003 gezien vanuit de invalshoek van maatschappelijke relevantie? Het antwoord hierna beredeneerd is voor AO meer positief dan voor COSO.

5.1 Het perspectief van AO

In het voorgaande kwam naar voren, dat omtrent de gewenste ontwikkeling van het vak meerdere opvattingen voorkomen. Genoemde benaderingen zijn alle verdedigbaar, omdat in genoemde richtingen het interne betrouwbaarheidssysteem als gedefinieerd in Starreveld c.s. (2002), een onmisbare schakel vormt. Wat is er tegen om het leerstuk (diepgaand) naar de drie gezichtspunten te (blijven) ontwikkelen? Wissel-

werkingen over en weer zou tot verrijking van het leerstuk moeten leiden. In deze zienswijze ligt het eigene van AO besloten in de expertise omtrent het betrouwbaarheidssysteem. Betrouwbaarheid is een aspect van grootheden, die worden bestudeerd in de vakken Auditing, Management accounting en control en Information systems. Bij Auditing wordt onder andere onderzoek gedaan naar de getrouwheid van verantwoordingen, waarbij mede het betrouwbaarheidssysteem onderwerp van beoordeling vormt. Bij Information systems gaat het ruwweg om de verkrijging van gegevens, vastlegging, verwerking, opslag en het beschikbaar stellen van gegevens en informatie op operationeel, tactisch en strategisch niveau. De opzet en werking van vormen van geïntegreerde controle binnen en tussen informatiesystemen zijn hierbij bijzonder van belang en dat geldt evenzo voor de omgeving rond deze systemen. IC is niet iets dat separaat aan een informatiesysteem kan worden toegevoegd. Het tegendeel is het geval; van analyse en ontwerp tot en met implementatie en onderhoud dient IC geïntegreerd en geactiveerd te zijn. Bij Management accounting en control wordt onder meer nagegaan welke informatie nodig is voor sturing en beheersing en waarom; zoals gesteld, vormt het betrouwbaarheidssysteem een onderdeel van het interne beheersingssysteem. Aan AO de koninklijke opdracht om bij te dragen aan een integere informatiehuishouding, zodat het bestuur, toezichthouders en overige stakeholders er vanuit mogen gaan, dat de beschikbaar gestelde informatie betrouwbaar is. Deze verwachting is stellig gewettigd, als deze informatie ook nog eens is onderworpen aan het kritisch oordeel van een externe auditor. Dat inmiddels in verschillende delen van de (beschaafde) wereld het tegendeel is gebleken, maakt het voor de 'informatiedisciplines' extra nodig, in samenwerking met elkaar, een nieuwe uitdaging aan te gaan. AO-deskundigheid zou daarbij katalyserend kunnen en moeten werken. De maatschappelijke relevantie van AO/IC is niet eerder zo nadrukkelijk aanwezig geweest.

5.2 Het perspectief van COSO

De COSO-studie heeft wereldwijd grenzen verlegd op tal van terreinen in de samenleving. Hierbij te denken aan de invloed op wetgeving, onderwijs en accountantspraktijk; maar in feite gaat het natuurlijk om de interne beheersing in het bedrijfsleven. De studie heeft organisaties en dan vooral het management en de haar ondersteunende professionals, zoals controllers en accountants, een kader geboden voor ontwerp, implementatie en beheer, maar ook voor een meer

objectieve beoordeling van de effectiviteit van vigerende interne beheersingssystemen. Werd het aangeboden instrumentarium ook toegepast? Renes (2003) meent van niet, COSO zou in het bedrijfsleven zijn genegeerd. Geconstateerd moet worden, dat jaren na introductie van de studie, juist op het gebied van financiële rapportage door het management en de controle daarop door externe accountants, wereldwijde schandalen plaatsvonden. In de Verenigde Staten wordt nu getracht om interne beheersing en integriteit, vooral ook door maatregelen op het terrein van de corporate governance, wettelijk af te dwingen. Het resultaat van dit beleid staat geenszins vast. In paragraaf 4.5 maakten wij melding van tekortkomingen van COSO, alsmede van een achterstand op de Combined Codexii. Het is verdedigbaar te stellen, dat het perspectief van COSO (1992) materieel gezien beperkt is. Het ligt voorts niet in de rede te verwachten dat het bestuur van een organisatie spontaan zal meewerken aan externe rapportering omtrent de kwaliteit van het interne beheersingssysteem, indien dit systeem niet goed functioneert. De consequenties hiervan zijn zowel voor het bestuur als voor de huishouding zeer groot. Wij vrezen dan ook dat een verplichting op dit vlak weinig zal bijdragen aan een tijdige en transparante verantwoording bij die organisaties (voorzover het slecht gesteld is met de interne beheersing), nog afgezien van de kosten die zullen ontstaan¹³. Het is de vraag of deze kosten wel opwegen tegen het verkrijgen van de vermeende zekerheid.

De nadruk kan, wat ons betreft, beter worden gelegd op een betrouwbare rapportage over het financiële reilen en zeilen van de organisatie. In dat geval kan gebruik worden gemaakt van wettelijk verplichte standaarden en wettelijk verplichte accountantscontrole. Wel kan worden tegengeworpen, dat het maatschappelijk verkeer ook door de accountant (soms) in de steek werd gelaten. Maar nieuwe maatregelen moeten die omissie tegengaan. Zo worden de accountants in de Verenigde Staten via Sarbanes-Oxley verplicht onderzoek te doen naar en een oordeel uit te spreken omtrent de interne beheersing, niet in algemene zin, maar die welke nodig is voor de financiële rapportage. Wij noemen dat het interne betrouwbaarheidssysteem. En zo heeft AO na honderd jaar zijn relevantie bepaald niet verloren en is als zodanig in 2003 're-invented' in the USA!

5.3 Slotopmerkingen

Onze studie leidt tot de conclusie dat AO na honderd jaar nog springlevend is, hetgeen voor COSO vermoedelijk niet zal zijn weggelegd. Beide leerstukken

mogen bogen op een grote maatschappelijke relevantie. AO heeft als betrouwbaarheidssysteem niet alleen de tijd getrotseerd, maar heeft aan actualiteit gewonnen. COSO kan worden gezien als een begrip, dat een stadium in het denken over interne beheersing representeert. Aan nieuwe ontwikkelingen zal, naar mag worden verwacht, een andere benaming worden meegegeven, wellicht genoemd naar de voorzitter van de dan in het leven te roepen studietoelcommissie. In Nederland werd op andere wijze bijgedragen aan verwarring op het punt van nomenclatuur. Wij verwijzen naar het rapport Terminus (1987), smalend wel genoemd 'Terminus'. Van de acht hoogleraren, die in 1978 de opdracht aanvaardden om aan het Limperg Instituut advies uit te brengen inzake de naamgeving van het vak AO, waren er in 1987 nog drie over. Ieder van hen kwam met een eigen advies, afwijkend van elkaar! De redactie gaf het rapport als motto mee: 'de taal der gehele aarde verward' (Genesis 11 vers 9). AO viel ten prooi aan verwarring. Na honderd jaar is het de hoogste tijd om herhaling op dat punt te voorkomen.

Tot slot iets over de consequenties van onze gedachten over AO voor het onderwijs. Het ligt voor de hand dat de variant, waarbij de connectie met auditing voorop staat, thuishoort in het accountancyonderwijs. De variant, waarbij het betrouwbaarheidssysteem in samenhang met en als onderdeel van het beheersingssysteem wordt behandeld, kan zinvol worden opgenomen in het curriculum van de opleiding tot controller. De derde variant gericht op (geïntegreerde) controle binnen en rond informatiesystemen heeft van nature het vak Informatiemanagement als thuishaven. Aldus wordt aan iedere variant op een verantwoorde diepgang recht gedaan. Wel is het zaak te bevorderen, dat de samenhang en de wisselwerking tussen de drie varianten gestalte krijgt. Hierbij zou een coördinerende rol van een leerstoelhouder in een capaciteitsgroep goede diensten kunnen bewijzen. ■

Literatuur:

- Anthony, R.N. en V. Govindarajan, (2001), *Management Control Systems*, tiende druk, Boston.
- Beer Stafford, (1975), *Platform for change*, London.
- Belle, L.H., (1931), *Grondslagen der accountancy*, 's-Gravenhage.
- Boer, H. den en L.C. van Zutphen, (2002), *Business control en auditing*. Recente ontwikkelingen in internationaal verband, derde druk, Schoonhoven.
- Boschma, R.A., K. Frenken en J.G. Lambooy, (2002), *Evolutionaire economie: een inleiding*, Bussum.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Committee, The (COSO), (1992), *Internal control integrated framework*, Jersey City, zie: www.coso.org

Economisch Statistische Berichten, (27 maart 2003), Themanummer: 'Sociaal kapitaal'.

Fase, M.M.G. en I. van der Zijpp (redactiecommissie), (1992), *Samenleving en economie in de twintigste eeuw*, uitgave ter gelegenheid van het zeventigjarig bestaan van de Faculteit der Economische Wetenschappen en Econometrie van de Universiteit van Amsterdam, Leiden.

Foley & Lardner Attorneys at Law, (2003), *The increased financial and non-financial cost of staying public*, 21 mei 2003; zie: <http://www.foleylardner.com/>

Klinkenberg, N. en E. Rietveld, (2003), *De knickers en het spel: ondernemerschap voor managers*, Zaltbommel.

Kocks, H.C., (2003), De relevantie van BIV voor accountant en controller, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 77, no. 5, pp. 225-235.

Kocks, H.C., (2001), Collegedictaat. Erasmus Universiteit, Rotterdam.

Limperg Instituut, (1987), *Terminis. Discussienota inzake de naam van AO*, Amsterdam.

Limperg Instituut, (1993), *Literatuurbundel Administratieve organisatie*, Amsterdam.

Limperg Instituut, (1995), *Interne controle, een evaluatie*, Amsterdam.

North, D.C., (1990, 1991), *Institutions, institutional change and economic performance*, Cambridge.

Pon, J.W., (1961), De consequenties van een ontwikkeling, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, jg. 35, no.1, pp. 10-20.

Powelson, J.P., (1997), *Centuries of economic endeavor: parallel paths in Japan and Europe and their contrast with the Third World*, Ann Arbor.

Renes, R., (2003), COSO, wat valt er te repareren?, in: *De Accountant*, jg. 109, no. 10, pp. 40-45.

Romney, M.B. en P.J. Steinbart, (2002), *Accounting Information systems*, Upper Saddle River (NJ).

Sarbanes-Oxley Act 2002, <http://news.findlaw.com>

Simons, R., (1995), *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Boston.

Soeting, R. en W.F. de Koning, redactie (1997), *Interne controle en Informatiecontrole*, Deventer.

Soeting, R., (1992), *BIV en AO, ontwikkelingen in samenleving en economie*, Leiden.

Starreveld, R.W., O.C. van Leeuwen en H. van Nimwegen, (2002), *Bestuurlijke informatieverzorging*, deel 1, Algemene grondslagen, Groningen.

Verstegen, B., (2003), Naar een institutionele invulling van de Bedrijfskundige Bedrijfseconomie, in: E.G.J. Vosselman, M. Wouters (redactie), *Waarde en waardering van bedrijfseconomische informatie*, liber amicorum Prof. Dr. Jacques Theeuwes, Technische Universiteit Eindhoven.

Noten

- 1 Zo vormt de COSO-studie een geschikt kader voor de analytische controlebenadering waarin het met name gaat om het verrichten van controlewerkzaamheden op basis van risicoanalyse.
- 2 Bedoeld zijn hier het bekende Turnbull, Cadbury, Greenbury en Hampel Report, in 1998 samengevoegd tot de zogenoemde Combined Code.
- 3 Verwezen wordt naar publicaties van de UK Listings Authority.
- 4 In de vijfde editie van het 'Starreveld handboek' (2002) wordt de oude denklijn doorbroken. Controlevraagstukken worden in samenhang met besturing en beheersing geplaatst en daarbij wordt mede ingegaan op zelfcontrole en sociale controle, zij het nog in bescheiden mate.
- 5 Om misverstand te vermijden wordt in dit artikel IC traditioneel geïnterpreteerd.
- 6 Verwezen wordt naar een recent nummer van ESB (Economisch Statistische Berichten) van 27 maart 2003, dat is gewijd aan het thema *Sociaal kapitaal*.
- 7 Onder 'sociale controle' verstaan wij de controle die een groep van personen of een gemeenschap uitoefent op de oordeelsvorming, de activiteiten en het gedrag van een lid van die groep of die gemeenschap, aldus Starreveld c.s. deel I (2002), p. 252.
- 8 *Een centraal gestuurde organisatie is gedoemd vast te lopen. Het is tijd voor een nieuw besturingsmodel, waar mensen decentraal beslissingen kunnen nemen. Aldus Klinkenberg en Rietveld (2003).*
- 9 In een recente draft als uitwerking van de Sarbanes-Oxley act, section 404 (delayed implementation) wordt het begrip Internal control in ongeveer twintig regels toegespitst op de 'reliability of financial reporting'.
- 10 Naar COSO wordt internal control gedefinieerd als: *a process effected by an entity's board of directors, management and other personel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: effectiveness and efficiency of operations; reliability of financial reporting; compliance with applicable laws and regulations. Nadien aangevuld met safeguarding of assets.*
- 11 De Engelse studies zijn samengevoegd in de 'Combined Code'; zie noot 2.
- 12 Renes (2003) noemt daarenboven als beperkingen van COSO: gesloten systeembenadering, een formeel, rationeel economische achtergrond en gebrek aan standaarden.
- 13 Uit een recent onderzoek van Foley en Lardner advocaten (2003) onder Amerikaanse Mid Cap-bedrijven is gebleken, dat organisaties die zich voorbereiden op de door de Amerikaanse overheid vereiste rapportages in het kader van Sarbanes-Oxley, een verdubbeling zien van accountantskosten en juridische kosten. Gemiddeld gaan de kosten voor beursnotering met circa 1 miljoen dollar omhoog.