

Transparantie als ‘Januskop’ of als Kerberos?

Op 1 oktober jl. heeft de Commissie Toekomst Accountancysector (CTA) haar voorlopige bevindingen [12] gepresenteerd in het kader van het door de minister van Financiën ingestelde onderzoek naar de mogelijkheden om de kwaliteit van de wettelijke accountantscontrole duurzaam te verhogen. In deze voorlopige bevindingen, bestaande uit – 348 bullets verdeeld over 101 pagina’s en over 12 hoofdstukken – gaat het veel over kwaliteit en slechts beperkt over transparantie. Het (deel)woord ‘kwaliteit’ komt 402 maal voor. Het woord ‘transparantie’ komt daarentegen slechts 18 maal voor. Op verzoek van de CTA heeft het Erasmus Competition & Regulation institute (ECRI) een literatuurstudie uitgevoerd naar kwaliteitsverbeterende maatregelen in de accountancysector [11]. In deze literatuurstudie komt het woord ‘transparantie’ 10 maal voor (transparency, 2 maal).

Transparantie heeft niet
slechts twee ‘gezichten’
maar kent veel meer ‘dimensies’

Transparantie heeft niet – net als de ‘Januskop’ – slechts twee ‘gezichten’, maar kent – evenals Kerberos – veel meer ‘dimensies’.

Voorbeelden hiervan zijn: 1) transparantie als een gevolg van auditing, 2) transparantie als een voorwaarde voor auditing, 3) transparantie ten koste van privacy en integriteit, 4) de positieve kant van transparantie, 5) de ‘donkere kant’ van transparantie, 6) transparantie omtrent informatie over de kwaliteit van accountantscontrole vanuit de toezichthouder, 7) transparantie omtrent informatie over de kwaliteit van accountantscontrole vanuit de accountantsorganisatie, 8) transparantie van de accountantsmarkt en 9) transparantie in relatie tot de ‘redelijke mate van zekerheid’ van de accountant. Deze veelheid aan dimensies kunnen we terugbrengen tot de volgende vijf vormen van transparantie:

- A) Transparantie, enerzijds als een gevolg van en anderzijds als een voorwaarde voor auditing;
- B) Transparantie omtrent de informatie over de kwaliteit van auditing;
- C) Transparantie van de accountantsmarkt;
- D) Transparantie in relatie tot de ‘redelijke mate van zekerheid’ van de accountant;
- E) De donkere kanten van transparantie.

Deze indeling is gebaseerd op een beperkte hoeveelheid literatuur en is uitsluitend bedoeld als eerste aanzet voor een beschouwing van het concept transparantie in relatie tot accountantscontrole en met name de kwaliteit daarvan. Tijdens het OECD’s Global Transparency Forum in 2012 gaf hun voorzitter Monica Bhatia al aan: “we are seeing a rise in transparency in policy, in incentives and in reporting, and it’s only going in one direction: more transparency”. In onderstaande tabel wordt een relatie gelegd tussen een aantal dimensies van transparantie en de verwerking hiervan in de Voorlopige bevindingen van de Commissie Toekomst Accountancysector [12].



Tabel 1: Relatie tussen een aantal dimensies van transparantie en de verwerking hiervan in de Voorlopige bevindingen van de CTA (V = verwerkt door CTA; a = accountantsorganisatie en t = toezichthouder)

Tabel 1

		A	B	C	D	E
Volgorde-aanduiding, bullet nummer en pagina-aanduiding	Overige aanduiding	Transparantie als gevolg van en als voorwaarde voor auditing	Transparantie omtrent informatie over de kwaliteit van auditing	Transparantie van de accountantsmarkt	Transparantie in relatie tot de 'redelijke mate van zekerheid' van de accountant	De donkere kanten van transparantie
Literatuurverwijzing						
1.x.2	Inhoudsopgave					
2.x.2	Inhoudsopgave					
3.x.5	Titel					
4.13.5	Sector en markt			V		
5.16.6	Gebrek aan informatie over kwaliteit		V (a)			
6.57.14	Navolgbaarheid en transparantie van onderzoek CTA					
7.65.15			V (t)			
8.x.16	Titel					
9.69.16	Regels en de toepassing daarvan		V (a)			
10.69.16	Regels en de toepassing daarvan		V (a)			
11.69.16	Regels en de toepassing daarvan		V (a)			
12.85.19	Transparantie-verslagen		V (a)			
13.216.53	Niet-OOB-organisaties		V (a)			
14.218.53	Transparantie t.o.v. gecontroleerde organisatie		V (a)			
15.247.60	Gebrek aan informatie over kwaliteit		V (a)			
16.254.61	Transparantie-verslag		V (a)			
17.255.61	Transparantie-verslagen		V (a)			
18.256.61	Gebrek aan informatie over kwaliteit		V (a)			

A) **Transparantie, enerzijds als een gevolg van en anderzijds als een voorwaarde voor auditing**

Jenny de Fine Licht [8] heeft onder de titel “The role of transparency in auditing” onderzoek verricht naar de relatie tussen auditing en transparantie, waarbij transparantie enerzijds een gevolg is van auditing, maar anderzijds ook een voorwaarde ervoor. Om dit toe te lichten, maakt Licht [8] onderscheid tussen “raw transparency” en “refined transparency”, waarbij ‘raw’ een niveau is van de interne organisatie dat een efficiënte audit mogelijk maakt. Met ‘refined’ wordt bedoeld op het niveau van transparantie dat door de audit aan het licht wordt gebracht. Ofschoon deze twee vormen van transparantie idealiter aan elkaar gelijk zijn, weten we dat dit natuurlijk lang niet altijd geval is. Ter nadere invulling van ‘transparantie als voorwaarde’ verwijzen we onder andere graag naar het onderzoek van Dagiliené en Kloviéné [3], waarvan het naar onze mening goed zou zijn dat dit in het definitieve rapport van de CTA wordt verwerkt: Big Data Analytics (BDA) “ensures a higher audit quality resulting in better value for the shareholders, the management and society”. Saggi en Jain [14] constateren daarnaast dat BDA onder andere leidt tot meer transparantie.

Privacy en vertrouwelijkheid zijn ‘fundamentele’ beginselen in de accountancy

B) **Transparantie omtrent de informatie omtrent de kwaliteit van auditing**

Zowel in de wetenschappelijke literatuur [6] [5] [13], als in vakpublicaties [9] [10] is er veel geschreven over Audit Quality. Met uitzondering van één andere dimensie (accountantsmarkt), heeft de CTA transparantie in alle gevallen gekoppeld aan ‘informatie omtrent de kwaliteit van auditing’. Ondanks het omvangrijke onderzoek op dit gebied, is onderzoek waarin Audit Quality concreet wordt gemeten, uitermate schaars. De CTA onderscheidt in haar rapport twee aspecten: enerzijds informatie omtrent de kwaliteit, bezien vanuit de toezichthouder (t) en anderzijds vanuit de accountantsorganisatie (a). Met uitzondering van één ‘bullet’ hebben alle behandelingen van transparantie in het CTA-rapport betrekking op ‘kwaliteit bezien vanuit de accountantsorganisatie’.

C) **Transparantie van de accountantsmarkt**

De accountancy is niet de enige sector waarin wordt nagedacht over transparantie. Ook in de ‘extractive industry’ [7] en de farmacie gebeurt dit. Alemayehy, Anziano en Levenstein [1] wijzen op “the increased demand for transparency and disclosure for data”. Hoewel bedoeld voor een hele andere sector, kunnen wij als accountants ook iets leren van dit onderzoek. De onderzoekers concluderen dat er overeenstemming is over de noodzakelijke toegang tot patiëntdata. Desondanks moeten deze patiënten erop kunnen vertrouwen dat de onderzoekers integer zijn en dat hun privacy gewaarborgd blijft. Privacy en vertrouwelijkheid (geheimhouding) zijn natuurlijk ook ‘fundamentele’ beginselen in de accountancy. Transparantie en assurance is niet alleen een hedendaags



onderzoeksobject. Dando en Swift [4] deden dat ook al in 2003 en “argued that there is need for a universal standard for the provision of assurance of social, ethical and environmental reporting, and indeed for the credibility of the assurance providers themselves”.

D) **Transparantie in relatie tot de ‘redelijke mate van zekerheid’ van de accountant**

In het pre data-analyse tijdperk werden door de accountant door middel van deelwaarnemingen uitspraken gedaan over de gehele populatie waarover hij een uitspraak diende te doen. Door de mogelijkheden van data-analyse kan de gehele massa (volledig) worden gebruikt voor het doen van uitspraken. In beide gevallen dient door de accountant echter met een redelijke mate van zekerheid een uitspraak te worden gedaan omtrent de getrouwheid van de verantwoording. Normaliter komt dit overeen met een betrouwbaarheid van 95%. Het ligt voor de hand dat er – in geval van data-analyse – adequater onderbouwd kan worden of een dergelijk betrouwbaarheid wordt gerealiseerd. Ofschoon de controles in de pre data-analyse periode natuurlijk ook gebaseerd waren op een beproefde controleaanpak, al dan niet statistisch onderbouwd, is het niet ondenkbeeldig dat – met de hulpmiddelen en kennis van tegenwoordig – gaat blijken dat in het verleden wellicht niet in alle gevallen voldaan is aan deze 95% betrouwbaarheid. Sterker nog de vraag is of het mogelijk was en is om deze 95% te behalen. De aan de andere kant van dit argument is dat er zelfs 99,6% (1 sigma) betrouwbaarheid gehaald kan gaan worden.

Transparantie en assurance is niet alleen een hedendaags onderzoeksobject

E) **De donkere kanten van transparantie**

Birkinshaw en Cable [2] focussen met name op “the dark side of transparency”. Eijogu, Eijogu en Ambituuni [7] besteden in hun onderzoek eveneens aandacht aan de donkere kant van transparantie. In hun onderzoek wordt gezocht naar een antwoord op de vraag “does the Nigeria extractive industries transparency initiative help or hinder

accountability and corruption control?”. Hun conclusie starten ze met een citaat van Tsoukas [15]: “that more knowledge could cause problems, that light might prove another tyranny, that knowledge might bring suffering, were not thoughts the philosophers of the Enlightenment were prepared to entertain” (Tsoukas, 1997, pp 839).

Er is slechts een klein bruggetje nodig om de relevantie te zien voor de wereld van de accountants

Hoewel dit onderzoek niet direct betrekking heeft op de accountancysector, worden interessante conclusies getrokken. Ten eerste wordt benadrukt “how the accountability function [...] has moved from being a solution to the problem of transparency, accountability and corruption [...]”. Ten tweede tonen ze “the unintended consequences of adopting a view of transparency as information disclosure without regard to how the information was produced”. Ten derde vestigen ze de aandacht op “the importance of understandability of information disclosed as a key requirement of transparency by showing how audit reports are ignored by the public because they are largely unintelligible”. Tenslotte wijzen ze op “the darker side of transparency and the links between transparency, accountability and corruption”.



Ofschoon de vier genoemde voorbeelden niet direct afkomstig zijn uit de accountancy, is slechts een klein bruggetje nodig om de relevantie te zien voor de wereld van de accountants. Het eerste voorbeeld hierboven betreft de omslag ten aanzien van accountability van enerzijds probleemoplossing naar anderzijds een probleemveroorzaker van bijvoorbeeld transparantie. Transparantie die in dit kader wordt weergegeven als een illusie.

De metafoer ‘door de bomen het bos niet meer zien’ is veelzeggend en meteen toepasbaar op de accountancy. In het tweede voorbeeld wordt gefocust op de eindcijfers, maar wordt voorbijgegaan aan de totstandkoming ervan. In de accountancy komt het ongetwijfeld nog voor dat we de cijfers uit een spreadsheet relatief gemakkelijk voor waar aannemen, zonder dat we er ons van vergewissen dat de spreadsheet volledig is of dat de formules correct zijn. In het derde voorbeeld wordt erop gewezen dat grote hoeveelheden data (informatie) genegeerd wordt omdat deze ondoordringelijk en (daardoor) onbegrijpelijk is.

Als het aanbod van data te omvangrijk is, leest men niets meer. Zelfs de belangrijke gegevens worden dan niet meer gezien/gelezen. Het vierde voorbeeld tenslotte heeft betrekking op de donkere kant van transparantie. Men benadrukt dat licht en donker twee kanten zijn van dezelfde munt. Dat geldt ook voor transparantie vertrouwen, hetgeen belangrijk fundament is voor de accountancy.

In de accountancy komt het nog voor dat cijfers uit een spreadsheet voor waar worden aangenomen

Op basis van tabel 1 en analyse zien we dat transparantie wordt gebruikt: 1) in relatie tot het gebrek aan informatie omtrent de kwaliteit van accountantscontrole, bezien vanuit de *toezichthouder*, 2) in relatie tot het gebrek aan informatie omtrent de kwaliteit van accountantscontrole, bezien vanuit de *accountantsorganisatie*, 3) transparantie omtrent de accountantsmarkt en 4) navolgbaarheid en transparantie van het onderzoek van de CTA. Het wordt door de CTA (nog) niet gebruikt in de zin van: 1) transparantie, enerzijds *als een gevolg van* en anderzijds *als een voorwaarde voor* auditing, 2) transparantie in relatie tot de ‘redelijke mate van zekerheid’ van de accountant en 3) de donkere kant van transparantie.

We geven de CTA ter overweging de tot nu toe niet geraakte aspecten van ‘transparantie’ alsnog te verwerken in het definitieve rapport van de CTA. In ieder geval achten we het van belang in te gaan op transparantie in relatie tot de ‘redelijke mate van zekerheid’ van de accountant, alsook op de donkere kant van ‘transparantie’. Hoewel de in de voorlopige bevindingen gehanteerde betekenissen van het concept ‘transparantie’ redelijk blijken uit de context, is het wellicht het overwegen waard om in de definitieve bevindingen te kiezen voor een nog specifiekere duiding van verschillende betekenissen.



Samenvattend is ons devies: in het definitieve rapport van de CTA zou wat ons betreft de toepassing van data-analyse en andere technologische ontwikkelingen uitvoeriger moeten worden verankerd. Momenteel wordt dit redelijk summier benoemd in paragraaf 6.1 van de voorlopige bevindingen. Een optimaal toegepaste data-analyse kan leiden tot meer transparantie, waardoor de kwaliteit van de accountantscontrole zou kunnen verbeteren. Tegelijkertijd is het wat ons betreft noodzakelijk om niet alleen de voordelen, doch ook de nadelen van transparantie te belichten.

Referenties

- [1] Demissie Alemayehu, Richard J. Anziano, and Marcia Levenstein. 2014. Perspectives on clinical trial data transparency and disclosure. *Contemp. Clin. Trials* (2014). DOI:<https://doi.org/10.1016/j.cct.2014.07.002>
- [2] Julian Birkinshaw and Dan Cable. 2017. The dark side of transparency. *McKinsey Q.* 2017, 1 (2017), 88–95.
- [3] Lina Dagilienė and Lina Kloviėnė. 2019. Motivation to use big data and big data analytics in external auditing. *Manag. Audit. J.* (2019). DOI:<https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2018-1773>
- [4] Nicole Dando and Tracey Swift. 2003. Transparency and Assurance: Minding the Credibility Gap. In *Journal of Business Ethics*. DOI:<https://doi.org/10.1023/A:10235351816790>
- [5] R.J.M. Dassen. 1995. Audit quality : an empirical study of the attributes and determinants of audit quality perceptions. Retrieved January 29, 2019 from <https://www.narcis.nl/publication/RecordID/oa1%3Acris.maastrichtuniversity.nl%3Apublications%2Fc16ef5be-3a5f-4602-a24d-f846dcda416a>
- [6] Linda Elizabeth DeAngelo. 1981. Auditor size and audit quality. *J. Account. Econ.* 3, 3 (1981), 183–199. DOI:[https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- [7] Amanze Ejiogu, Chibuzo Ejiogu, and Ambisisi Ambituuni. 2018. The dark side of transparency: Does the Nigeria extractive industries transparency initiative help or hinder accountability and corruption control? *Br. Account. Rev.* (2018). DOI:<https://doi.org/10.1016/j.bar.2018.10.004>
- [8] Jenny de Fine Licht. 2019. The role of transparency in auditing. *Financ. Account. Manag.* (2019). DOI:<https://doi.org/10.1111/faam.12193>
- [9] Other Explanatory IAASB. 2009. International Standard on Auditing 220 Quality Control for an Audit of Financial. Control (2009).
- [10] IFAC. 2012. Basis of ISA Adoption by Ujurisdiction. About IFAC August (2012). Retrieved from <http://www.ifac.org/about-ifac/membership/compliance-program/basis-isa-adoption>
- [11] E. Maasland. 2019. Literatuurstudie naar kwaliteitsverbeterende maatregelen in de accountancysector.
- [12] E.; De Vries M.E. Ottow, A.T.; Dijkgraaf. 2019. Voorlopige bevindingen van de Commissie Toekomst Accountancysector.
- [13] W. Robert Knechel, Gopal V. Krishnan, Mikhail Pevzner, Lori B. Shefchik, and Uma K. Velury. 2013. Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing* (2013). DOI:<https://doi.org/10.2308/ajpt-50350>
- [14] Mandeep Kaur Saggi and Sushma Jain. 2018. A survey towards an integration of big data analytics to big insights for value-creation. *Inf. Process. Manag.* (2018). DOI:<https://doi.org/10.1016/j.ipm.2018.01.010>
- [15] Haridimos Tsoukas. 1997. The tyranny of light: The temptations and the paradoxes of the information society. *Futures* (1997).



Eric J.H.J. Mantelaers RA CISA C/CISO (L) is hoofd Bureau Vaktechniek en audit partner RSM Nederland Accountants N.V., docent accountantsopleiding Maastricht University, lid van het lectoraat van Zuyd Hogeschool 'Optimaliseren Kennisintensieve Bedrijfsprocessen' en PhD fellow Open Universiteit.

Dr. Ir. Martijn M. Zoet (R) is als lector verbonden aan het lectoraat van Zuyd Hogeschool 'Optimaliseren Kennisintensieve Bedrijfsprocessen'. Tevens is hij als Managing Partner verbonden aan EDM-Competence Centre. De auteurs hebben dit artikel geschreven op persoonlijke titel.