Lezers reageren

Rapporteren over de informatievoorziening

Een reactie op kritische kanttekeningen van de heer Drs. S.J. Hartjes

Dr. K.IJ. Mollema

In het MAB van januari/februari 1992 schrijft collega Hartjes een kritisch commentaar bij NIvRA-geschrift 53. Dat commentaar stemt op zich tot vreugde, omdat tot nu toe over deze materie weinig publiekelijk is gediscussieerd. De stellingname van de heer Hartjes nodigt echter uit tot een reactie. Als voorzitter van de werkgroep die dit geschrift heeft voortgebracht, wil ik graag reageren op hetgeen de heer Hartjes over NIvRA-53 stelt en de alternatieven die hij aandraagt.

Wellicht ten overvloede zij opgemerkt dat NIvRA-53 niet het eerste NIvRA-geschrift is over het onderwerp: 'De accountant die rapporteert over de informatievoorziening'. Reeds in 1982 is daarover het NIvRA-geschrift nr. 26 verschenen en NIvRA-53 is dus in feite een actualisering van dat geschrift.
Zowel hetgeen collega Hartjes over doelgroepen van edp-audit schrijft als zijn samenvatting van NIvRA-geschrift 53, kan ik in grote lijnen van harte onderschrijven.

Interessant wordt het als hij zijn eerste kanttekeningen plaatst, waarbij als eerste het gebrek aan normstelling aan de orde komt. Collega Hartjes lijkt hier de mening te delen van Prof. Moonen, die in zijn inaugurele rede stelde dat er een gebrek is aan kwaliteitsnormen voor edp-audit. In 'De Accountant' van maart 1992 heb ik daarop een reactie geschreven die deze uitspraak nuanceert. Alleen maar wijzen op het gebrek aan normen is waarschijnlijk te rigide, omdat niet aangegeven is welke normen eigenlijk wenselijk zijn en ook niet welke überhaupt haalbaar zijn. Over de haalbaarheid van normen heb ik zo mijn twijfels. Vele normen liggen anders voor verschillende organisaties. Dat heeft te maken met de instabiliteit van informatievoorziening en de mate van toegesneden zijn op de specifieke organisatie waarin zij functioneert. Zo heeft het weinig zin om voor alle bedrijven één uniforme responstijd te definiëren. Ik heb geen bezwaar tegen het constateren dat er een gebrek is aan normen, mits men daaraan meer inhoud geeft en vooral aangeeft aan welk soort normen dan wel behoefte zou zijn.

Vervolgens constateert collega Hartjes dat het oordeel, zoals dat in NIvRA-53 is verwoord, tot een tamelijk stellige uitspraak leidt. Dit is een juiste constatering en dat is ook de bedoeling geweest, wat niet wil zeggen dat in alle gevallen tot zo'n uitspraak kan worden gekomen. Als er belemmeringen zijn verdient het de voorkeur een algemene uitspraak achterwege te laten en kan de accountant of edp-auditor volstaan met een inhoudelijk rapport waarin allerlei aspecten gedetailleerd de revue passeren. NIvRA-53 heeft in tegenstelling tot NIvRA-26 veel nadruk gelegd op de opdrachtfase, om te voorkomen dat problemen inzake onduidelijkheid

Dr. K.IJ. Mollema, registeraccountant, studeerde economie en accountancy in Groningen en promoveerde in 1990 aan de Vrije Universiteit van Amsterdam. Hij is controller van Fortis en part-time docent in edp-audit aan de VU te Amsterdam.

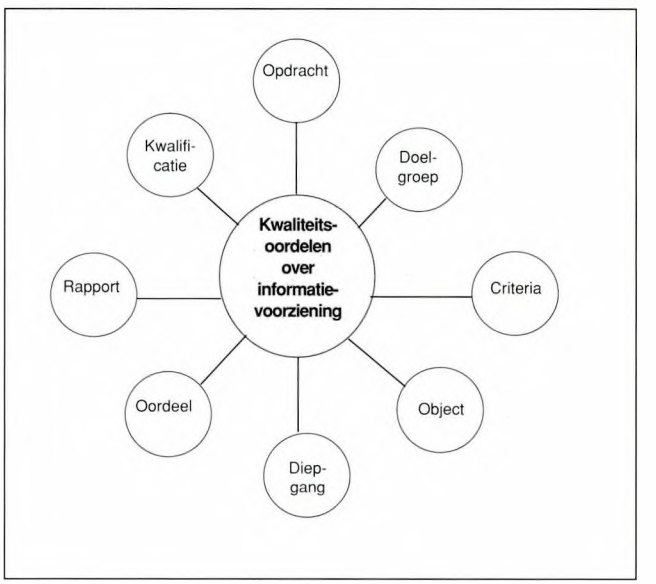
zouden worden doorgeschoven naar de rapporteringsfase en dan zouden leiden tot weinig of niets-zeggende accountantsmededelingen.

Dan komt collega Hartjes tot de kern van zijn bezwaar. Hij stelt: 'Het zal zelden of nooit zo zijn dat alle mogelijke maatregelen ter waarborging van de kwaliteit van informatie zijn getroffen .... Het expliciet vermelden dat de aangetroffen situatie als voldoende wordt beoordeeld kan ten onrechte de aandacht afleiden van die zaken die minder goed geregeld zijn ...' En even verder: 'Het onderzoek is beperkt tot een radertje in het totale systeem van de informatievoorziening ...' In de samenvatting stelt collega Hartjes: 'De oordelen zijn niet gericht op het *object* informatievoorziening, maar op *deelgebieden* van het systeem van informatievoorziening.' Hier ligt de kern.

Het is inderdaad zo dat NIvRA-53 heeft geprobeerd om het weidse begrip informatievoorziening, waaronder nagenoeg de hele administratieve organisatie valt, wat meer dimensie te geven. In het geschrift is een model opgenomen dat ontleend is aan publikaties van de ondergetekende; een model dat de informatievoorziening opdeelt in componenten en in activiteiten. De reden daarvoor is dat de praktische haalbaarheid van het geven van een totaalvisie op de gehele informatievoorziening laag is en bovendien onbetaalbaar, dan wel onuitvoerbaar zal blijken. De accountant en de edp-auditor opereren in bestaande omgevingen. Daar zal niet zozeer behoefte zijn aan een integrale audit, maar meer aan een audit op deelgebieden, daar waar men vermoedt dat de kwaliteit niet in orde zal zijn of daar waar risico-analyses indicaties geven dat het de moeite waard is om nader onderzoek te doen.

Wat collega Hartjes dus als een nadeel aanmerkt, namelijk het afbreken van een totaalprobleem in deelgebieden, is voor NIvRA-53 een heel bewuste keus geweest. Met behulp van een aantal matrixen is aangegeven welke deelopdrachten in principe mogelijk zouden zijn, maar ook welke relevant zouden zijn. De ster (zie figuur 1) geeft aan welke dimensies NIvRA-53 geeft aan de kwaliteitsoordelen over de informatievoorziening. Met name tussen object, criteria en doelgroep kan men een zeer grote hoeveelheid combinaties van deelopdrachten onderscheiden, waarvan uiteraard slechts een bepaald aantal relevant zullen zijn. Het voordeel van een dergelijke benadering is evenwel, dat men deelopdrachten kan begrenzen. Degenen die NIvRA-geschrift 26 goed kennen weten dat juist de begrenzing van de opdracht een van de problemen is geweest waarmee in NIvRA-26 is geworsteld en die met name in de rapporteringsfase en niet in de opdrachtfase tot uitdrukking is gekomen.

Figuur 1



Het door collega Hartjes gesignaleerde gevaar, dat het toepassen van normen op een afgebakend object van onderzoek zou kunnen leiden tot sub-optimalisatie, acht ik niet groot, daar het in de praktijk onontkoombaar zal zijn dat deelopdrachten worden verstrekt. In een middelgrote of grote organisatie is een integrale edp-audit van de totale informatievoorziening een, naar mijn mening, in economische en technische zin onuitvoerbare opdracht.
Collega Hartjes komt evenwel tot een heel andere conclusie. Hij stelt: 'Juist bij het maken van keuzes in complexe situaties heeft het management behoefte aan oordelen inzake de kwaliteit van de informatievoorziening. Oordelen op deelgebieden waarbij voorbijgegaan wordt aan deze complexiteit kunnen averechts uitwerken.' Ik ben van mening dat complexiteit nooit aanleiding mag geven tot een in-

tegrale benadering, maar juist moet uitnodigen tot een meer deelgewijze aanpak. Ook met de stelligheid van de mededeling heeft collega Hartjes problemen. Hij schrijft: 'Het gaat veelal niet om de absolute realisatie van een bepaald kwaliteitsaspect, maar om een mate van.' In de verwoordingen van de mededelingen volgens NIvRA-53 is met dat aspect wel degelijk rekening gehouden door de introductie van de term 'in voldoende mate'. Dat is geen absoluut begrip, maar een begrip dat stelt dat gegeven de criteria (die ook geëxpliciteerd zijn) en gegeven het object (dat wel beschreven is) *in voldoende mate* wordt gescoord. Het feit dat een dergelijke uitspraak wordt gedaan is zeker niet, zoals collega Hartjes vreest, een sta-in-de-weg om toch nog tot adviezen voor verdere verbetering te kunnen komen.

In zijn samenvatting van de kritiek op NIvRA-53 stelt collega Hartjes nog dat naar zijn stellige indruk NIvRA-53 is geschreven met als uitgangspunt dat moet worden gekomen tot een standaard geformuleerde accountantsmededeling. Die indruk is onjuist. NIvRA-53 wil evenals NIvRA-26 niet meer zijn dan een handreiking en een communicatiemiddel. Het zegt niet hoe iets moet, het zegt hoe iets kan en het maakt bovendien aan de samenleving duidelijk wat deze van de accountant mag of kan verwachten. Het heeft dus een belangrijke communicatiefunctie. Ik ben ervan overtuigd dat niemand ermee gediend is, als aan het afgeven van mededelingen inzake de informatievoorziening door elke accountant een geheel andere invulling wordt gegeven; dat wil echter nog niet zeggen dat elke accountant zich moet houden aan een voorgeschreven tekst.

In de samenvatting van de kritiek staat nog een ander verwijt dat weerlegd moet worden. Collega Hartjes stelt dat de keuze tussen realisatie van soms conflicterende kwaliteitsaspecten buiten beschouwing wordt gelaten. Dat is niet juist, omdat in het geschrift in hoofdstuk 4: 'Criteria' wel degelijk naast het definiëren van alle criteria aandacht wordt geschonken aan de relatie daar tussen, en ook aan de conflictstof die er met name ligt tussen efficiëncy en de andere criteria.

Het laatste punt uit de samengevatte kritiek is dat de mededeling op zich zonder toelichting voor de gebruiker niet begrijpelijk is. Dat is een juiste constatering en is dan ook de reden waarom de mededeling van een bijlage wordt voorzien, waarin de accountant zijn bevindingen en de door hem gehanteerde criteria uiteenzet.
Collega Hartjes laat het niet bij kritiek. Hij draagt ook een alternatief aan dat in zijn ogen beter zou zijn. Hij stelt: 'Voor het management is van primair belang de mate waarin de kwaliteit van de informatievoorziening wordt gewaarborgd'. Ad fundum zal dat waar zijn, maar het management kan zich nauwelijks permitteren om tot integrale evaluaties van de totale informatievoorziening, de totale bedrijfsvoering of de totale commerciële activiteit te komen. In de praktijk zal het management zich bezighouden met de problemen van alledag en van daaruit deelgebieden definiëren die verbetering behoeven of die om nader onderzoek vragen. De accountant speelt een belangrijke functie in het identificeren van die deelgebieden, hetzij in de management letter als bijprodukt van zijn reguliere jaarrekeningcontrole, hetzij door een wat meer uitgebreide opdracht waarbij hij algemeen rapporteert over de administratieve organisatie en de informatievoorziening daarbinnen. Het alternatief dat wordt geboden is een integrale benadering die naar mijn mening wel ideaal, maar in de praktijk niet haalbaar is. Dan stelt collega Hartjes dat de kern van het onderzoek van de edp-auditor de risico-analyse is. Ik wil dat graag onderschrijven, maar vestig er de aandacht op dat het hier dan om de methode van controle gaat en dat is nu precies een onderwerp dat NIvRA-53 heeft vermeden te behandelen. Over dat onderwerp zijn andere NIvRA-geschrifen in dezelfde serie verschenen, bovendien hebben de accountantskantoren in het algemeen daarover zelf veel materiaal ontwikkeld.

NIvRA-53 heeft dus niet miskend dat de risico-analyse belangrijk zou zijn, het gaat daar niet over, het laat het probleem van de audit-methodiek volledig transparant.

Conclusies

Collega Hartjes heeft een kritische beschouwing gegeven bij NIvRA-geschrift 53. Dat is een goede zaak, omdat de materie zich volop leent voor een

discussie, mede ook gezien wat er op dit moment gaande is op het terrein van certificeren door erkende keuringsinstanties.
Wat dit artikel in elk geval beoogt duidelijk te maken is dat bij de totstandkoming van het NIvRA-geschrift 53 over een aantal van de door collega Hartjes aangehaalde aspecten wel degelijk is nagedacht. De werkgroep heeft echter gekozen voor een heldere benadering met accent op de opdrachtfase, uitmondend in een heldere accountantsmededeling en met een non-holistische, gedetailleerde benadering van de problematiek. Daarbij werd aangenomen dat de complexiteit van het probleem dermate groot is dat concentratie op haalbare en redelijk af te bakenen deelgebieden en deelopdrachten, niet alleen nuttig, maar ook onontkoombaar zal zijn. Hiermee ligt wel een interessante discussie op tafel.

Belangrijker dan deze ene discussie is echter het feit dat er over dit onderwerp een discussie start. In de maatschappij kan men allerlei ontwikkelingen waarnemen die concurrerend zijn voor de edp-auditor die opereert vanuit de accountantsfunctie. Dit is niet per se te betreuren, omdat er op het terrein van de edp-audit ook zeker dingen gebeuren die de accountant niet tot zijn competentie hoeft te rekenen. De vormen van edp-audit die echter dicht tegen de accountantsfunctie aanliggen dient de accountant, naar mijn mening, te koesteren. Ook is het van belang aan de samenleving duidelijk te maken wat zij van hem kan verwachten. In het verleden is uit onderzoek gebleken dat er ten aanzien van de deskundigheid van de accountant op het gebied van automatisering in de samenleving een duidelijke 'expectation gap' bestaat. NIvRA-53 is hopelijk een van de middelen om die 'expectation gap' te overbruggen en als communicatiemiddel te dienen.

Uiteraard is NIvRA-53 een keuze. Men kan op andere manieren tot hetzelfde doel komen. Belangrijker echter dan de vraag of NIvRA-53 nu wel de allerbest denkbare keuze zou zijn is de vraag of het accountantsberoep enige eenheid en ook met name enige duidelijkheid wil nastreven naar het bedrijfsleven en naar de overheid toe waar het gaat om wat deze van haar kunnen verwachten inzake rapportering over informatievoorziening. Het is te hopen dat juist met het oog daarop nog veel discussies zullen worden gevoerd over dit, naar mijn mening, belangrijke onderwerp.

Literatuur

NIvRA-geschrift nr. 26 Automatisering & Controle deel IV: Mededelingen door de accountant met betrekking tot betrouwbaarheid en continuïteit van geautomatiseerde gegevensverwerking, Kluwer 1982.
NIvRA-geschrift nr. 53 Automatisering & Controle deel VII: Kwaliteitsoordelen over informatievoorziening, Kluwer Deventer 1989.
K.IJ. Mollema, *Controle van de informatieverwerking*, Samsom Alphen a/d Rijn 1989.
Dr. K.IJ. Mollema, Kwaliteitsnormen bij edp-auditing – een kritische beschouwing, *De Accountant*, 7 maart 1992.

Naschrift bij artikel 'Rapporteren over de informatievoorziening' van Dr. K.IJ. Mollema

Drs.S.J. Hartjes

Ik heb met interesse kennis genomen van de reactie van collega Mollema op mijn stellingname in het MAB van januari/februari 1992. Ik vind het verheugend te constateren dat in toenemende mate wordt geschreven over de beoordeling van de kwaliteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking en informatievoorziening en de rapportering daarover, het vakgebied dat wordt aangeduid met de term edp-audit. De discussies die ontstaan over de grondslagen van dit vakgebied tonen aan dat het vakgebied zich als zodanig ontwikkelt en dragen bij tot een verduidelijking van de rol van de edp-audit. Mijn reactie op het artikel van collega Mollema wil ik voorshands beperken tot enkele, naar mijn mening essentiële, zaken.

Met Mollema ben ik het eens dat algemeen aanvaarde normen nauwelijks haalbaar zijn. In mijn eerdere artikel constateer ik ook – evenals hij nu doet – dat normen veelal situatie-afhankelijk zijn. Mijn bedenking richt zich echter op het feit dat het gebruik van een standaard-accountantsmededeling kan suggereren dat wel sprake is van algemeen aanvaarde normen. Om dit te ondervangen voegt de accountant of edp-auditor de gehanteerde normen expliciet toe als bijlage bij de mededeling. Het is ech-

ter de vraag in hoeverre deze bijlage zorgvuldig wordt gelezen als in de mededeling wordt aangegeven dat de kwaliteit (of het onderzochte deelaspect daarvan) in voldoende mate is gerealiseerd.
De kern van de discussie met collega Mollema ligt in de vraag hoe moet worden omgegaan met de afbakening van het onderzoeksobject respectievelijk het onderzoekscriterium. Mollema geeft aan dat bij de totstandkoming van NIvRA-53 bewust is gekozen voor het afbreken van het totaalprobleem in deelgebieden, met name omdat het – in veel gevallen – niet mogelijk is om de informatievoorziening ineens als totaalobject te beoordelen. Er bestaat geen discussie over het feit dat het onderzoeksobject vaak nader afgebakend moet worden. Wel blijf ik van mening dat het oordeel over het onderzoeksobject moet worden geprojecteerd op de kwaliteit van de totale informatievoorziening.
Het afgebakende onderzoeksobject is één van de middelen om het doel – kwalitatief goede informatie – te bereiken. Er moet voor worden gewaakt dat het middel door de afbakening tot doel wordt verheven. Het gaat niet om de vraag of het middel – geïsoleerd beschouwd – voldoet aan kwaliteitseisen die daaraan kunnen worden gesteld, maar aan de bijdrage die dit middel levert aan de kwaliteit van de totale informatievoorziening. In geval van het niet voldoen aan de kwaliteitseisen op een bepaald deelgebied dient zo mogelijk rekening te worden gehouden met compenserende maatregelen in een ander deelgebied (bijvoorbeeld ontoereikende toegangsbeveiliging op systeemniveau die gedeeltelijk wordt gecompenseerd door toegangsbeveiliging op applicatieniveau). Het management moet in staat worden gesteld een kosten/baten-analyse uit te (laten) voeren in hoeverre aanvullende maatregelen op een bepaald deelgebied daadwerkelijk nodig zijn of dat tekortkomingen in voldoende mate door maatregelen in andere deelgebieden worden ondervangen. Ik ben het derhalve oneens met de stelling van Mollema dat het risico van suboptimalisatie niet groot is omdat 'het in de praktijk onontkoombaar zal zijn dat deelopdrachten worden verstrekt'. Indien deze deelopdrachten niet vanuit het perspectief van de bijdrage aan de kwaliteit van de totale informatievoorziening worden uitgevoerd dan is juist dit risico van suboptimalisatie levensgroot aanwezig.
Tussen de regels door meen ik toch te bespeuren dat Mollema in eerste instantie ook redeneert vanuit de kwaliteit van de totale informatievoorziening, wanneer hij namelijk stelt dat men de audit richt 'op die deelgebieden, daar waar men vermoedt dat de kwaliteit niet in orde zal zijn....' In de praktijk wordt veelal de lijn gevolgd dat in eerste instantie een globaal onderzoek wordt uitgevoerd naar het proces van informatieverzorging, een zogenaamde rekencentrum audit (ik abstraheer hierbij even van het onderzoek naar specifieke applicaties). Op basis van de uitkomsten van dit globale onderzoek wordt vervolgens bepaald in hoeverre deelgebieden voor nader onderzoek in aanmerking komen. Het voordeel van deze benadering is dat de uitkomsten van dit onderzoek op een deelgebied kunnen worden geplaatst in de context van het meer globale onderzoek naar de totaliteit.

Tot besluit nog enkele opmerkingen over het door mij aangegeven alternatief. Mollema stelt dat de risico-analyse uitsluitend een 'methode van controle' is, die in NIvRA-53 bewust niet wordt behandeld. Daarnaast acht ik de risico-analyse wel degelijk geschikt als rapportagemiddel. De edp-auditor geeft per onderkend risico expliciet aan welke maatregelen zijn getroffen (eventueel in verschillende deelgebieden) en in hoeverre daarmee het risico voldoende is afgedekt. Op deze wijze kan de vertaalslag vanuit de automatisering naar het niveau van algemeen management worden gemaakt, indien de risico's worden gedefinieerd vanuit het gezichtspunt van de informatievoorziening als geheel. Mijn conclusie is dat de edp-auditor door het gebruik van risico-analyse in de rapportering voor het algemeen management meer duidelijkheid geeft dan door het gebruik van een standaard-accountantsmededeling, waarbij voor de juiste interpretatie een studie moet worden gemaakt van de normen die in die situatie zijn toegepast. Overigens heb ik de overtuiging dat de uitkomsten van beide methoden in de praktijk soms dichter bij elkaar zullen liggen dan deze vaktechnische discussie doet vermoeden.

Drs. S.J. Hartjes, registeraccountant, studeerde economie en accountancy aan de Vrije Universiteit, afgestudeerd postdoctoraal in 1985. Sinds 1 januari 1992 vennoot van Moret Ernst & Young, EDP Audit te Amsterdam.