

STUDIECONFERENTIE UEC LONDEN 1971

AUDITING IN THE 1970's - COMPUTERS

door W. Groot

Onder deze titel verscheen van de hand van de Engelse accountant C. H. Bailey een referaat, dat op een der middagvergaderingen van de in oktober 1971 te Londen gehouden UEC-Studieconferentie ter discussie werd gesteld.

1 Moderne computer-technieken

1.1 Naar de mening van de inleider betekenen de twee in 1969 door het Institute of Chartered Accountants in England and Wales uitgegeven geschriften, handelend over de interne controle en de accountantscontrole bij geautomatiseerde administraties, een consolidatie der meningen naar de toenmalige stand van de techniek.

De verdere ontwikkeling in de jaren zeventig, zowel op het gebied van de technologie (multiprogrammering, datatransmissie, beeldschermen e.d.) als op dat der systemen, (operatingsystems, software-packages, geïntegreerde systemen e.d.) maken een verdere bezinning op deze aspecten noodzakelijk.

1.2 De problemen die uit deze ontwikkeling zijn ontstaan vat hij als volgt samen:

1. Er zullen steeds meer automatisch verlopende bewerkingen komen zonder tussenkomst van een operator.
2. Steeds minder audit trails zullen beschikbaar komen doordat
 - de originele gegevens bij de invoerstations kunnen blijven.
 - veel invoerstations niet automatisch zichtbare of permanente vastlegging van de invoer zullen geven.
 - ingevoerde gegevens bestemd zijn om bestanden te muteren en niet voor het registreren van de mutaties.
3. Een toenemend aantal personen op verschillende plaatsen zullen toegang krijgen tot de computer, die actuele informatie bevat welke door deze personen kan worden gelezen en zelfs in sommige gevallen kan worden gewijzigd. Hierdoor wordt de controle op geautoriseerde toegang tot de computer bemoeilijkt.

1.3 Speciale aandacht is door de schrijver besteed aan het gebruik van gekoppelde eindstations (on-line terminals).

Bij deze toepassingen zijn beveiligingsmaatregelen noodzakelijk ten aanzien van de gebruiker (persoon) en de functie (lezen, schrijven etc.) van de terminals. Voor beveiliging van het verwerkingssysteem zullen, afhankelijk van het doel van lijnverbindingen, nl. snel verzamelen of snel verwerken, reconstructiemogelijkheden gecreëerd moeten worden door het opbouwen van mutatiebestanden vóór de verwerking resp. tijdens de verwerking.

2 Techniek van de accountantscontrole

2.1 De grondslagen van de accountantscontrole zijn door computertoepassingen niet gewijzigd; het zijn de technieken van de controle welke zijn geëvalueerd.

De in de vorige paragraaf vermelde ontwikkelingen zullen ertoe leiden dat de interne controles, welke in deze systemen zijn ingebouwd of moeten worden ingebouwd, een nog belangrijker onderwerp gaan vormen van de accountantscontrole dan voorheen. Daarenboven zal het voor de accountant bij deze toepassingen nog belangrijker zijn dan voorheen, om in een zo vroegtijdig mogelijk stadium te worden ingeschakeld bij het ontwerpen van doeltreffende controles, zowel in de verwerkingsprocessen als in de systeem-bewakingen. Deze meningen werden in alle discussiegroepen volledig onderschreven. Algemeen werd daarbij de controle „through” de computer als noodzaak erkend; slechts in zeer simpele toepassingen is de controle „around” nog aanvaardbaar te achten.

Als bijzonderheid zij nog aangetekend dat van Duitse zijde zelfs werd overwogen om in de „Auftragsbedingungen”*) het vorenomschreven vooroverleg dwingend voor te schrijven.

In zijn slotwoord onderstreepte de Heer Bailey nog eens dat zowel het management als de accountant belang hebben bij de goede opzet en werking van de systemen.

2.2 Om zijn controletaak naar behoren te kunnen uitvoeren zal de accountant zich in de toekomst bij de steeds complexer wordende systemen, steeds meer moeten richten op de controle van het verwerkingssysteem zelf daar de werking van de verschillende functies in het bedrijf zich manifesteert binnen deze complexe systemen, het rekencentrum. Hij zal daartoe regelmatig moeten nagaan dat de documentatie, verwerkingsrapporten, interne controle op de verwerkte gegevens, batch-controles etc. op behoorlijke wijze zijn bijgehouden en dat de voorschriften omtrent toegang tot de computer en andere fysieke controles goed werken.

In die gevallen waar de audit trails, zoals in menig modern systeem, ontbreken zijn nieuwe controletechnieken ontwikkeld, die de accountant in staat stellen om controles in te stellen op de dagelijkse verwerkingen.

2.3 Tot deze technieken worden o.m. gerekend:

1. Het gebruik van computer „audit” programma's, hetzij standaard, hetzij op maat voor een speciaal onderzoek, en van speciale onderzoek-programma's van de cliënt welke tot doel hebben speciale informatie t.b.v. de leiding op te leveren.

Deze programma's bieden de mogelijkheid om informatie aan bestanden te onttrekken en af te drukken en kunnen bijvoorbeeld ook gebruikt worden om gegevens te produceren in het kader van een balans-controle.

2. Toepassingen van testpakketten die zullen dienen om na te gaan of de

*) Auftragsbedingungen van het Institut der Wirtschaftsprüfer.

programma's op de juiste wijze reageren op ingevoerde gegevens, welke de meest uiteenlopende karakteristieken vertonen. Als variant hierop wordt daarbij nog gewezen op de mogelijkheid om de reeds door de cliënt verwerkte invoergegevens nog eens te verwerken met een kopie van het programma dat in het bezit is van de controlerende accountant en door hem o.a. door uitgebreide tests is goedgekeurd.

(Kritische aantekening: deze methode zal alleen effectief werken in die gevallen waar samenwerking met interne accountants mogelijk is).

3 Computer audit programs

3.1 Deze soorten programma's zijn in de laatste jaren eerst in gebruik gekomen. De standaardprogramma's in deze categorie zijn in hoofdzaak ontworpen voor het gebruik op de IBM 360-computers; enkele van deze programma's zijn zodanig uitgebouwd dat zij ook op andere merken computers kunnen werken. In tegenstelling tot de maatwerkprogramma's welke zeer kostbaar zijn, zijn deze standaardprogramma's toepasbaar bij vele cliënten en bieden tevens het voordeel dat de controlerende assistenten vertrouwd raken met één programma.

3.2 Als doelstellingen van de computer-audit programma's worden genoemd:

1. het ontlenen van vooraf vastgestelde informatie aan de computerbestanden van de cliënt om controleerbare schakels in de informatieketen te verkrijgen in die gevallen waarin deze bij de cliënt ontbreken of om de efficiency van een controle te bevorderen door op basis van deze geselecteerde informatie verdere tests en onderzoeken te verrichten.
2. het uitvoeren van controles op de gegevens in de bestanden waarbij het juist functioneren van de door de cliënt gebruikte programma's wordt vastgesteld.
3. het besparen van controleman-uren door de computer te gebruiken voor het onderzoeken, controleren, selecteren, vergelijken en afdrukken van gegevens, die in computerbestanden zijn opgeslagen.

3.3 De schrijver is van mening dat dergelijke programma's thans nog vrij grote specialistische kennis vragen, doch door het gebruik van zeer geavanceerde programmeertalen zodanig ontwikkeld worden dat een relatief geringe speciale opleiding van de controle-staf nodig zal zijn om ze te gebruiken. Hij meent dan ook dat deze programma's een zeer waardevol stuk controlege-reedschap zijn, zodanig zelfs dat hij in zijn slotwoord op de conferentie opmerkte: „men weet niet wat men mist”.

3.4 Tijdens de conferentie bleek dat de ervaring met deze controleprogramma's in de deelnemende landen heel verschillend lag; zo verklaarden onze collegae-gastheren hiermede veel ervaring (veel toepassingen) te hebben terwijl de Scandinavische landen geen enkele ervaring op dit gebied bleken te

hebben. De Franstalige discussiegroepen waren van mening dat de UEC de ontwikkeling van dergelijke programma's moet stimuleren mede door het houden van jaarlijkse studiebijeenkomsten op dit gebied.

In een der discussiegroepen werd van Nederlandse zijde melding gemaakt van genomen initiatieven tot onderlinge uitwisseling van ervaring in het gebruik van verschillende op de markt zijnde programma's en van een door het N.I.v.R.A. ingestelde studiec commissie over dit onderwerp.

4 Computer service-bureaus

4.1 Een ander belangrijk probleem dat tijdens de conferentie ter discussie gesteld werd betrof de accountants-controle bij cliënten wier administraties verzorgd worden door computer service-bureaus, daaronder begrepen die systemen waarbij de cliënt on-line verbonden is met het computersysteem.

In zijn beschouwing over dit probleem ging de inleider uit van de stelling dat de verzorging van de administratie door een servicebureau, geen verschil schept in de verantwoordelijkheid van de controlerende accountant ten aanzien van zijn onderzoek naar de controles op de verwerking van de gegevens van zijn cliënt. Naast de tests die nodig zijn voor de controle van welk automatisch werkend systeem dan ook, dus ook van dat van het bureau, zal de accountant speciale aandacht dienen te schenken aan

- de fysieke in- en uitvoer alsmede de informatieoverdracht tussen cliënt en bureau
- de procedures bij de cliënt ter verzekering van volledige en nauwgezette verwerking
- de bewaking van de bestanden, daar de cliënt niet de fysieke controle hierover heeft.

Hierbij zal de accountant echter toenemende weerstanden ondervinden bij zijn streven om bij deze bureaus de interne controle t.a.v. de gegevensverwerking te onderzoeken daar dit tot gevolg zou hebben dat ook de accountants van andere bureau-clieñten op gelijke wijze wensen te handelen. Om dezelfde reden en bovendien uit oogpunt van geheimhouding omtrent de door hen ontwikkelde programma's zullen de bureaus bezwaar maken tegen het onderzoeken van de gebruikte gedetailleerde systemen.

4.2 In zijn conclusie meent de inleider een mogelijke oplossing voor dit probleem te zien in een verklaring van de accountant van het bureau of van onafhankelijke accountants omtrent de organisatie en de interne controle van het bureau. Overeenkomstige toepassing zou dan mogelijk zijn ten aanzien van de software-pakketten die door de cliënten zijn verkregen van software-bureaus.

4.3 Uit de samenvattingen van de gevoerde discussies bleek algemeen de mening te bestaan dat de controlerende accountant (van de cliënt) zijn verantwoordelijkheid omtrent de gegevensverwerking bij een computer-bureau niet kan overgeven aan een andere accountant. Dat dit standpunt bij het

gecompliceerder worden van de systemen tot moeilijkheden gaat leiden werd algemeen erkend. In zijn slotwoord meende de inleider voor de oplossing hiervan een beroep te moeten doen op de UEC en de nationale accountantsorganisaties om hierin regelend op te treden.

5 Overige onderwerpen

5.1 Ten aanzien van het aspect van de opleiding en training in het kader van controles van geautomatiseerde systemen ging de inleider van de stelling uit dat alle controlerende accountants dienen te beschikken over een praktische kennis omtrent computer-systemen. Uit de meningen van de discussiegroepen bleek dat deze stelling werd onderschreven.

Verder was men van mening dat binnen de accountantskantoren specifieke kennis (specialisten) verkregen diende te worden door studie binnen kantoorverband, opleidingen door de nationale instituten en mogelijk ook door de UEC. Door de Duitstalige groepen werd gepleit voor hogere eisen t.a.v. de kennis van computersystemen voor de accountantsexamens; een volledige opleiding welke alle aspecten zou bevatten achtte men echter niet mogelijk zodat in de toekomst samenwerking met specialisten op dit gebied noodzakelijk zal worden.

5.2 Enige belangwekkende uitspraken tijdens de conferentie betroffen het aspect van het ontbreken van visueel controleerbare gegevens bij grotere geïntegreerde verwerkingssystemen. Van Engelse zijde werd daarbij nl. gewezen op de noodzaak van het afdrukken van deze gegevens ten behoeve van fiscale autoriteiten.

De Duitse vertegenwoordigers meenden dat op grond van het handelsrecht het ontbreken van deze print-outs aangemerkt kan worden als een inbreuk op het „ordnungsmässig” voeren van een boekhouding hetwelk consequenties heeft bijv. ten aanzien van prijscontrole (bij overheidsopdrachten) en de fiscus. De controlerende accountant zou hierop attent dienen te zijn.

6 Slotopmerkingen

Uit het voorgaande blijkt dat voor Nederlandse beroepsgenoten geen opzienbarende nieuwe gedachten ter discussie werden gesteld. Het mag op deze plaats dan ook worden vermeld dat de Nederlandse opvattingen ten aanzien van de controlevraagstukken bij geautomatiseerde informatiesystemen een vooraanstaande plaats innemen binnen de UEC. Een verdere studie omtrent de toepassingsmogelijkheden van auditpackages en de vraagstukken van de controle bij geavanceerde verwerkingen in service zal op korte termijn nodig zijn om de controlerende accountant een antwoord te geven op deze moderne technieken.