Rapporteren over de informatievoorziening

Kritische kanttekeningen bij NIvRA-geschrift 53

Drs. S. J. Hartjes

1 Inleiding

Het toenemende gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen bij de informatievoorziening heeft de behoefte doen ontstaan aan inzicht in de kwaliteit van de informatievoorziening. Vanuit het accountantsberoep is in het begin van de jaren zeventig de edp-audit ontstaan. Edp-auditors (*naast accountants inmiddels in toenemende mate techneuten*) zijn gespecialiseerd in het beoordelen van de kwaliteit van de informatievoorziening. Ten behoeve van hun opdrachtgevers rapporteren edp-auditors over (aspecten van) de kwaliteit van de informatievoorziening bij de onderzochte organisaties.
Het NIvRA heeft diverse geschriften gewijd aan het onderwerp geautomatiseerde informatievoorziening. In 1982 verscheen NIvRA-geschrift 26 (NIvRA, 1982) waarin richtlijnen werden gegeven voor het rapporteren over de kwaliteit (betrouwbaarheid en continuïteit) van de informatievoorziening.
In 1989 is NIvRA-geschrift 53 (NIvRA, 1989) verschenen waarin nieuwe richtlijnen zijn opgenomen inzake onderzoeken naar de kwaliteit van de informatievoorziening.
In dit artikel worden de nieuwe richtlijnen aan een kritische beschouwing onderworpen, met name ten aanzien van het aspect rapportering. Allereerst wordt daartoe stilgestaan bij de *doelgroep van de onderzoeken* en de uit de onderzoeken voortvloeiende rapporten. Na een korte bespreking van de richtlijnen worden enkele kritische kanttekeningen geplaatst, uitmondend in een voorstel voor een alternatieve wijze van rapporteren.

2 Doelgroepen van de edp-audit

Effectief rapporteren houdt in dat de edp-auditor zich rekenschap geeft van de doelgroep voor wie de uitkomsten van het onderzoek bestemd zijn. In de praktijk zijn er twee hoofddoelgroepen te onderkennen:
- het management van de organisatie, dat geïnformeerd wil worden over de kwaliteit van de informatievoorziening;
- de accountant belast met controle van de jaarrekening, die bij zijn controle gebruik wil maken van de interne controles en beschikbare informatie binnen de organisatie.

Verder is er sprake van afgeleide doelgroepen, zoals organisaties die hun gegevensverwerking hebben uitbesteed aan een computerservicebureau of toezichthoudende instanties zoals De Nederlandsche Bank, die expliciet geïnformeerd willen worden over de kwaliteit van de informatievoorziening.
Regelmatig is er sprake van onderzoeken voor gecombineerde doelgroepen, dat wil zeggen dat zowel aan het management als aan de controlerend accountant wordt gerapporteerd. Uit efficiency-overwegingen verdient het aanbeveling

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

tot één rapportering te komen, die door *alle* doelgroepen kan worden gebruikt.

3 Samenvatting NIvRA 53

NIvRA 53 verschilt van NIvRA 26 op de volgende punten:
- meer nadruk op de opdrachtformulering;
- een nadere uitsplitsing van het kwaliteitsbegrip, in die zin dat de criteria doeltreffendheid en doelmatigheid zijn toegevoegd en betrouwbaarheid nader is verbijzonderd naar integriteit, vertrouwelijkheid en controleerbaarheid;
- een nadere uitsplitsing van de objecten van onderzoek teneinde de complexiteit van de geautomatiseerde informatievoorziening beter tot uitdrukking te brengen.

De objecten worden onderscheiden in statische grootheden die 'componenten' worden genoemd en dynamische grootheden die 'activiteiten' worden genoemd. Voorbeelden van 'componenten' zijn: de ontwikkelingsorganisatie, de rekencentrumorganisatie, de database. Voorbeelden van 'activiteiten' zijn: de systeemontwikkeling, het database management, de operations. De activiteiten omvatten de functionele werking van de componenten.
In de fase van de opdrachtformulering wordt in overleg tussen opdrachtgever en edp-auditor vastgesteld welke objecten worden beoordeeld en op welke criteria deze objecten worden beoordeeld.

De uitkomst van het onderzoek is een accountantsmededeling volgens een standaardmodel. Er wordt, evenals bij de accountantsverklaring bij de jaarrekening het geval is, onderscheid gemaakt tussen een goedkeurend oordeel, een afkeurend oordeel en een oordeelonthouding. In de tekst van de mededeling worden onderzoeksobject en onderzoekscriteria nader geïdentificeerd en gedefinieerd. In een bijlage bij de mededeling worden eventueel de bevindingen, aanbevelingen en gehanteerde toetsingsnormen weergegeven. Voor voorbeelden van mededelingen wordt verwezen naar het geschrift zelf (NIvRA, 1989).

In de volgende paragraaf worden enkele kanttekeningen geplaatst bij deze wijze van rapporteren.

4 Kanttekeningen bij de rapporteringsrichtlijnen van NIvRA 53

Het NIvRA is met de vervanging van het geschrift 26 door het geschrift 53 een bepaalde weg ingeslagen. Het is de vraag of dit de juiste weg is. Aan de rapportering volgens de voorschriften van NIvRA 53 kleven meerdere bezwaren. In dit kader wordt achtereenvolgens ingegaan op:
- het probleem van de normstelling;
- de formulering van het oordeel;
- vergelijking mededeling NIvRA 53 met verklaring bij de jaarrekening.

4.1 Het probleem van de normstelling
Het centrale probleem bij het rapporteren over de kwaliteit van de informatievoorziening is de normstelling. Juist op dit punt is het tot op heden niet mogelijk gebleken algemeen geaccepteerde normen vast te stellen. Ten behoeve van de interpretatie van de mededeling conform NIvRA 53 is het voor de gebruiker daarvan noodzakelijk inzicht te verkrijgen in de gehanteerde normen en de gehanteerde wegingscriteria.
Wat is nu het probleem bij het bepalen van algemeen geldige normen?
Het uiteindelijke object van beoordeling is het totale systeem van informatievoorziening. Dit systeem dient namelijk de kwaliteit van informatie zo goed mogelijk te waarborgen. Het kwaliteitsbegrip is niet eenduidig gedefinieerd, maar duidelijk is wel dat kwaliteit bestaat uit verschillende componenten, zoals betrouwbaarheid, beschikbaarheid, controleerbaarheid, exclusiviteit, efficiency en effectiviteit. Het is doorgaans niet mogelijk om voor ieder aspect de optimale situatie te bereiken. Verschillende aspecten beïnvloeden elkaar onderling. Ter illustratie een voorbeeld.

Ter verhoging van de betrouwbaarheid van informatie worden preventieve controles uitgevoerd op ingevoerde transacties; dit leidt echter tot een verminderde gebruikersvriendelijkheid (langere

wachttijden, afbreukrisico). In deze situatie moet worden gezocht naar een optimale verhouding tussen betrouwbaarheid en gebruikersvriendelijkheid / efficiency. Voor dit keuzeprobleem is geen eenduidige oplossing te definiëren.
De beslissing is arbitrair en wordt in onderling overleg binnen de organisatie genomen. Bij het onderzoek naar de kwaliteit van de informatievoorziening is dit het wegingsprobleem: welke weging moet worden toegekend aan een bepaald kwaliteitsaspect? Per organisatie worden andere accenten gelegd.

NIvRA 53 probeert het wegingsprobleem zoveel mogelijk te omzeilen. Dit wordt bereikt door enerzijds het object van onderzoek sterk af te bakenen en anderzijds slechts één specifiek aspect van kwaliteit te onderzoeken. Het voordeel van deze benadering is dat het geven van eenduidige oordelen eenvoudiger wordt, omdat in de loop der tijd wel een redelijke consensus is ontstaan over de te treffen maatregelen op een bepaald gebied om een bepaald kwaliteitsaspect te realiseren. Aan deze benadering kleven echter ook belangrijke nadelen.
Het toepassen van normen op een afgebakend object van onderzoek voor een afgebakend kwaliteitscriterium kent automatisch een zwaarder gewicht toe aan de daarvoor van toepassing zijnde maatregelen. Voor de informatievoorziening als geheel kan dit tot een suboptimale situatie leiden.

Teneinde een positief oordeel voor dit deelaspect te kunnen geven moeten immers maatregelen worden getroffen die in het totaal van de informatievoorziening afbreuk kunnen doen aan het realiseren van andere kwaliteitsaspecten. Het is de vraag of dit wenselijk is? Juist bij het maken van keuzes in deze complexe situatie heeft het management behoefte aan oordelen inzake de kwaliteit van de informatievoorziening. Oordelen op deelgebieden, waarbij voorbij wordt gegaan aan deze complexiteit, kunnen averechts uitwerken.

Verder zijn normen vaak situatie-afhankelijk. Een belangrijk aspect bij het treffen van maatregelen ter waarborging van de kwaliteit is de verhouding tussen kosten en baten. Afhankelijk van de complexiteit van de situatie kan de afweging tussen kosten en baten variëren. Het gaat veelal niet om de absolute realisatie van een bepaald kwaliteitsaspect, maar om een 'mate van', gegeven het belang in de concrete situatie.

Het eenvoudigste voorbeeld betreft de continuïteit van de informatievoorziening. Absolute waarborging van continuïteit zou peperdure maatregelen in de sfeer van uitwijkvoorzieningen vereisen, hetgeen in veel gevallen niet noodzakelijk en niet realistisch is.

4.2 De formulering van het oordeel
Het oordeel wordt geformuleerd als een stellige uitspraak: de aangetroffen situatie met betrekking tot het object van onderzoek voldoet wel of niet aan de – door de accountant/edp-auditor bepaalde – norm. Hiertegen kunnen de volgende bezwaren worden ingebracht.

Zoals hiervoor aangegeven zal het zelden of nooit zo zijn dat alle mogelijke maatregelen ter waarborging van de kwaliteit van de informatie zijn getroffen in verband met het soms conflicteren van verschillende kwaliteitsaspecten. 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 wellicht verbeterd kunnen worden.
Het al dan niet 'voldoende' zijn is afhankelijk van enerzijds de gehanteerde normen en anderzijds de daaraan toegekende wegingsfactoren. Inzicht in deze normen is voor de gebruiker essentieel voor het interpreteren van de mededeling. In de vorige paragraaf is al uitvoerig stilgestaan bij de complexiteit van de normstelling.

Daarnaast is de vraag of de gebruiker van de mededeling conform NIvRA 53 voldoende in staat is om het belang van de mededeling te interpreteren. Het onderzoek is beperkt tot een radertje in het totale systeem van informatievoorziening. Wat moet de gebruiker met de mededeling dat 'het gegevensbeheer in voldoende mate beantwoordt aan eisen van doeltreffendheid'? Derge-

lijke oordelen roepen andere vragen, zoals: Wat betekent dit voor de kwaliteit van de informatievoorziening als geheel? Wat is de consequentie als niet aan de eisen wordt voldaan?

4.3 Vergelijking mededeling NIvRA 53 met verklaring bij de jaarrekening
De gehanteerde terminologie alsmede de onderkende strekkingen – goedkeurend, afkeurend, oordeelonthoudend – van de mededeling conform NIvRA 53 vertonen sterke gelijkenis met de accountantsverklaring bij de jaarrekening.

De vraag, die hiermee wordt opgeroepen, is of de jaarrekening dan ook vergelijkbaar is met het object van onderzoek bij een mededeling conform NIvRA 53.
De jaarrekening is een verantwoording door de gecontroleerde, waarin de financiële positie wordt gepresenteerd met daarbij een toelichting ten behoeve van de interpretatie van de gepresenteerde informatie. De goedkeurende accountantsverklaring bij de jaarrekening houdt in dat de accountant van mening is dat de gepresenteerde informatie (cijfermateriaal, maar met name ook de toelichting) de gebruiker van de jaarrekening in staat stelt om verantwoorde conclusies te trekken. De verklaring bevat dus geen stellingname van de accountant over de financiële positie als zodanig.

De goedkeurende mededeling conform NIvRA 53 bevat wel een stellingname van de accountant. Hij deelt mede dat het beoordeelde object voldoet aan de eisen die de accountant heeft verbonden aan het in de mededeling genoemde toetsingscriterium. De gebruiker van deze mededeling beschikt met de mededeling over onvoldoende informatie om een eigen oordeel te kunnen vellen; hij moet afgaan op de mening van de accountant.
Dit bezwaar zou op twee manieren ondervangen kunnen worden: ofwel er moet sprake zijn van algemeen toepasbare en aanvaarde normen (hetgeen niet het geval is, zoals eerder aangegeven) ofwel de mededeling moet – zoals aangegeven in NIvRA 53 – worden voorzien van bijlagen waaruit minimaal de gehanteerde normen alsmede de gehanteerde wegingsfactoren blijken en wellicht ook de feitelijke situatie.

De gebruiker van mededelingen conform NIvRA 53 dient zich dus bewust te zijn van het feit dat de strekking van een goedkeurende mededeling conform NIvRA 53 niet vergelijkbaar is met die van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening.

4.4 Samenvatting van de kritiek op NIvRA 53
In de voorgaande paragrafen is op diverse punten kritiek geleverd op de richtlijnen van NIvRA 53. De materie die in NIvRA 53 wordt behandeld is dan ook uiterst complex en geeft daarmee aanleiding tot discussie. Naar mijn stellige indruk is NIvRA 53 geschreven met als uitgangspunt dat moet worden gekomen tot een standaard geformuleerde accountantsmededeling inzake de beoordeling van kwaliteitsaspecten van de informatievoorziening. Vanuit deze visie is op een bepaalde manier met de complexiteit van het beoordeelde object omgegaan, hetgeen de aanleiding is geweest tot de kritische kanttekeningen.

Samenvattend is mijn kritiek op de rapporteringsrichtlijnen van NIvRA 53:
- de mededeling doet onvoldoende recht aan de complexiteit van de informatievoorziening: de keuze tussen de realisatie van soms conflicterende kwaliteitsaspecten wordt buiten beschouwing gelaten;
- het hanteren van deelgebieden als object van onderzoek bergt het risico in zich dat maatregelen tot absolute norm worden verheven, terwijl normen zeer wel situatie-afhankelijk kunnen zijn;
- de oordelen zijn niet gericht op het object 'informatievoorziening', maar op deelgebieden van het systeem van informatievoorziening, waarbij impliciet wordt verondersteld dat de gebruiker in staat is de samenhang tussen verschillende deelgebieden te overzien;
- de stellige formulering van het oordeel kan ten onrechte de aandacht afleiden van niet afgedekte risico's;
- de mededeling op zich is – zonder toelichting – voor de gebruiker niet begrijpelijk.

5 Een alternatieve rapporteringswijze

Kritiek leveren is eenvoudig, een sluitende oplossing vinden voor een complexe probleemstelling is dat niet. In deze paragraaf wil ik daarom een alternatieve wijze van rapporteren presenteren.

In paragraaf 4 is aangegeven dat een effectieve rapportering moet inspelen op de specifieke wensen van de doelgroep. Daarbij zijn als belangrijkste doelgroepen aangemerkt het management en de controlerend accountant.
Wat zou de informatiebehoefte van deze doelgroepen kunnen zijn?
Voor het management is primair van belang de mate waarin de kwaliteit van de informatievoorziening wordt gewaarborgd door binnen de organisatie getroffen maatregelen, zodat het management kan inschatten in hoeverre de ontvangen informatie kwalitatief aan de eisen voldoet. Voor de controlerend accountant is daarop aansluitend van belang welke risico's resteren voor de kwaliteit (met name de betrouwbaarheid) van de informatie zoals die in zijn object van onderzoek – de jaarrekening – is opgenomen, teneinde adequate aanvullende controles uit te kunnen voeren. De primaire informatiebehoefte van management en accountant loopt derhalve parallel.

In welke vorm kan in deze informatiebehoefte worden voorzien?

De kern van het onderzoek van de edp-auditor is de risico-analyse. Gezien de conflicterende eisen tussen kwaliteitsaspecten zullen per kwaliteitsaspect concessies moeten worden gedaan aan de mate waarin deze worden gerealiseerd. Er worden derhalve – al dan niet bewust – risico's gelopen ten aanzien van de kwaliteit van de informatie.

Het rapport van de edp-auditor dient het management expliciet bewust te maken van de risico's die gegeven de getroffen maatregelen worden gelopen (zie ook Saers (1990)). De risico's kunnen daarbij in eerste instantie worden onderscheiden naar de verschillende aspecten van kwaliteit. Per kwaliteitsaspect kan vervolgens een nadere analyse worden opgesteld naar de oorzaken, waardoor deze risico's manifest worden.
In het kader van het onderzoek zal worden vastgesteld welke maatregelen in het kader van de kwaliteit van de informatievoorziening zijn getroffen. Ten behoeve van de analyse groepeert de edp-auditor de getroffen maatregelen naar de onderscheiden risico's en stelt per risico vast in hoeverre de getroffen maatregelen dit risico afdekken. Op basis van zijn analyse geeft de edp-auditor aan welke risico's resteren en doet aanbevelingen om de resterende risico's eventueel verder terug te dringen.
Op basis van deze rapportering kan het management bepalen of het de gesignaleerde niet-afgedekte risico's aanvaardbaar acht dan wel dat aanvullende maatregelen dienen te worden getroffen.

De controlerend accountant dient in te schatten hoe groot de kans is dat de gesignaleerde niet-afgedekte risico's zich voordoen en vervolgens – eventueel in overleg met de edp-auditor – zijn controlestrategie te bepalen.

Overigens heeft de gepresenteerde wijze van rapporteren consequenties voor de uitvoering van edp-audits. De nadruk wordt namelijk gelegd op de samenhang van verschillende onderzoeksobjecten binnen het totale systeem van informatievoorziening. Onderzoeken naar deelobjecten moeten in dit totaalkader worden gepast.
In de praktijk is de uitvoering van edp-audits dan ook aldus gestructureerd dat – voor wat betreft de automatiseringsorganisatie – in eerste instantie een relatief globaal onderzoek in de breedte wordt gedaan (rekencentrum audit). Na uitvoering van dit onderzoek kunnen deelgebieden worden geselecteerd, waarvoor nadere aandacht gewenst is. De conclusies naar aanleiding van deze onderzoeken naar deelgebieden kunnen dan worden verwerkt in de totaalstructuur.

6 Samenvatting

In dit artikel is een analyse gegeven van de wijze waarop kan worden gerapporteerd over edp-audits. Na te hebben stilgestaan bij de doelgroepen waarvoor edp-audits worden uitgevoerd zijn

de huidige rapporteringsrichtlijnen van het NIvRA besproken. In paragraaf 4 is geconstateerd dat naar de mening van de schrijver belangrijke bezwaren kleven aan de huidige NIvRA-richtlijnen (NIvRA 53: kwaliteitsoordelen over informatievoorziening).
In paragraaf 5 is tenslotte een alternatieve wijze van rapporteren besproken, gebaseerd op het uitvoeren van risico-analyses en het expliciet zichtbaar maken van niet-afgedekte risico's ten behoeve van het management en de controlerend accountant.

Literatuur

Nederlands Instituut voor Registeraccountants (1982), Mededelingen door de accountant met betrekking tot de betrouwbaarheid en de continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking, *NIvRA-geschrift 26*, Kluwer, Deventer.

Nederlands Instituut voor Registeraccountants (1989), Kwaliteitsoordelen over informatievoorziening, *NIvRA-geschrift 53*, Kluwer, Deventer.

Saers, J.A. (1990), Risico-analyse en de edp-auditor, uit: *Automatisering onder controle*, Kluwer/Moret Ernst & Young, EDP Audit, Deventer.