

Pakketmededeling: de vlag moet de lading dekken

Drs. H.E. Sijbring RE RA

Een pakketmededeling vormt de schriftelijke rapportage van een audit op één of meer kwaliteitsaspecten van standaardpakketten. Antwoord wordt gegeven op de vraag welke zekerheid het maatschappelijk verkeer kan en mag ontlenen aan de mededeling, afgegeven door een EDP-auditor, als uitkomst van een audit die gericht is op de certificering van een standaardpakket.

Teneinde deze vraag te beantwoorden is een vergelijking gemaakt tussen de accountantsverklaring en een pakketmededeling. Op basis van deze vergelijking wordt een aantal aanbevelingen geformuleerd voor de vorm, formulering en inhoud van een pakketmededeling.

Inleiding

In het enorme aanbod van standaardpakketten op de Nederlandse en internationale markt is het voor een softwareleverancier niet eenvoudig zich te onderscheiden met betrekking tot zijn product. Hierdoor is met name het fenomeen 'certificering van standaardpakketten' ontstaan. Door certificering van zijn product heeft de leverancier een belangrijk instrument gekregen om zich duidelijker van zijn concurrenten te onderscheiden.

Ook aan de vraagzijde blijken steeds meer bedrijven bij de selectie van een pakket zich mede te laten leiden door de vraag of het pakket wel of niet is gecertificeerd. De potentiële gebruiker tracht enige zekerheid te verkrijgen omtrent de kwaliteit van op de markt beschikbare producten.

De marktpartijen (vragers en aanbieders) bepalen de waarde van het proces van certificering. Certificeren is geen doel op zich, maar een hulpmiddel om afnemers te beschermen tegen slechte kwaliteit, respectievelijk aan te geven dat producten en diensten voldoen aan de eisen die essentieel zijn voor het gebruik ervan.

In dit artikel zal worden ingegaan op de volgende vragen:

- * Wat is het belang van deze afgegeven pakketmededelingen voor het maatschappelijk verkeer?
- * Is een verwachtingskloof tussen de gebruiker van de pakketmededeling en degene die een pakketmededeling heeft afgegeven, waar te nemen?
- * Indien deze verwachtingskloof aanwezig blijkt te zijn, is het dan mogelijk deze kloof te verkleinen door standaardisatie van de inhoud en de vorm van deze mededelingen?

Voor de beantwoording van deze vragen zal eerst worden ingegaan op de productaudit; het beoordelen van de kwaliteit van een standaardpakket.

Vervolgens wordt ingegaan op de betekenis en de inhoud van de mededeling die het oordeel bevat van

onderzoek gericht op één of meer kwaliteitsaspecten van een standaardpakket; de pakketmededeling. Besproken wordt of het mogelijk is door standaardisatie van deze mededeling het ontstaan van een verwachtingskloof tussen degene die de audit uitvoert en de gebruikers van de mededeling te voorkomen of te beperken. Hierbij worden aanbevelingen gegeven om het risico van het ontstaan van een verwachtingskloof tussen de EDP-auditor en de gebruikers van de mededeling te voorkomen.

Aansluitend is een voorstel opgenomen voor de standaardisatie van een pakketmededeling afgegeven door een EDP-auditor. In de laatste paragraaf worden de conclusies weergegeven.

Ten slotte zijn voorbeeldteksten opgenomen voor oordelen over één of meer kwaliteitsaspecten van een standaardpakket.

Begrippen en scope-afbakening

Allereerst zullen enkele begrippen worden gedefinieerd. Voor certificering worden in de literatuur verschillende definities gegeven, waaronder:

Certificatie omvat alle activiteiten op grond waarvan een onafhankelijke instantie kenbaar maakt dat een gerechvaardigd vertrouwen bestaat dat een duidelijk omschreven onderwerp van certificatie in overeenstemming is met een bepaalde norm of met een ander eisenstellend element ([Praa93]).

Het toepassen van een vastgelegde methodiek door een onpartijdige instelling met het doel:

- * te kunnen vaststellen of producten, processen of diensten voldoen aan alle eisen volgens bepaalde normen of andere technische specificaties, en
- * een zodanig toezicht uit te oefenen op de leverancier dat wordt bewerkstelligd dat aan deze eisen bij voortdurende wordt voldaan ([Init86]).

Centraal staat in de definities dat certificering een uitspraak betreft naar aanleiding van het toetsen aan normen. Certificering dient de potentiële gebruiker de zekerheid te geven dat de producten, de diensten en de kwaliteitssystemen voldoen aan de gestelde eisen. Een belangrijke voorwaarde daartoe is dat een onpartijdige instelling vaststelt dat aan de gestelde eisen wordt voldaan en toezicht houdt op het voortduren daarvan.

Opdrachtgevers	Reden
* leverancier	* het verkrijgen of het behouden van concurrentievoorsprong; * het beperken van de mogelijke productaansprakelijkheid door klanten;
* potentiële koper	* het verkrijgen van zekerheid omtrent bepaalde kwaliteitsaspecten in een pakketselectietraject;
* management van de organisatie	* het verkrijgen van zekerheid omtrent mogelijkheden tot het adequaat beheersen van de automatisering binnen de organisatie in verband met bijvoorbeeld de logische toegangsbeveiliging, de kosten van software en de hoogte van de onderhoudskosten ten opzichte van de aanschafkosten; * een wettelijke verplichting;
* accountant	* door het gebruik van de mededeling wordt de totale controleopdracht doelmatiger en dus goedkoper; * zonder het vormen van een oordeel over de betrouwbaarheid en de continuïteit van het informatiesysteem is het niet mogelijk tot een oordeel over de jaarrekening te komen; * het verlenen van adviezen om marketingtechnische redenen; * een wettelijke verplichting;
* overheid	* het maatschappelijk belang;
* brancheorganisatie	* het imago van de branche; * een wettelijke verplichting.

Tabel 1.
Een aantal opdrachtgevers van uit te voeren productaudits en hun beweegredenen.

Uit de definities komt naar voren dat verschillende categorieën objecten onderwerp kunnen vormen van certificering. Door de Raad voor Certificatie is de volgende onderverdeling aangebracht:

- 1 product en dienst;
- 2 processen;
- 3 kwaliteitssysteem.

Productcertificatie betreft de keuring van producten/diensten, waarbij de kwaliteit van de producten/diensten aan de hand van vooraf gestelde eisen wordt vastgesteld.

Procescertificatie is gebaseerd op een regelmatige beoordeling van maatregelen en middelen die worden aangewend om te bereiken dat het proces beheerst verloopt, zodat verwacht mag worden dat het eindresultaat aan de eisen voldoet.

Kwaliteitssysteemcertificatie is gericht op het keuren van een kwaliteitssysteem aan de hand van normen betreffende kwaliteitswaarborging. Een kwaliteitssysteem is te omschrijven als een stelsel vastgelegde bedrijfskundige procedures en regels dat ten doel heeft te verzekeren dat een product, proces of dienst aan gestelde eisen voldoet.

Het beoordelen van één of meer kwaliteitsaspecten van standaardpakketten is een voorbeeld van een productaudit. Het object van beoordeling is niet het ontwikkelproces, maar het eindproduct van het ontwikkelproces: het standaardpakket. Proces- en kwaliteitsaudits vallen dan ook buiten de scope van dit artikel. Slechts beperkt zal worden ingegaan op de onderzoekswijze en de gehanteerde normen.

Software is globaal onder te verdelen in besturings- en toepassingsprogrammatuur. In dit artikel wordt uitsluitend ingegaan op toepassingsprogrammatuur. In het vervolg zal de toepassingsprogrammatuur worden aangeduid met standaardpakket.

Onder het maatschappelijk verkeer worden in dit artikel alle personen en organisaties verstaan die gebruikmaken van de diensten van de EDP-auditor. Dit kan zowel de opdrachtgever zijn als degene die gebruikmaakt van de producten opgeleverd door de EDP-auditor. Certificeren en beoordelen worden in dit artikel beschouwd als synoniemen en zullen in het vervolg naast elkaar worden gebruikt.

Fasen in de uitvoering van een productaudit

Bij het uitvoeren van een productaudit kunnen de volgende fasen worden onderscheiden:

- 1 opdrachtverstrekking;
- 2 vaststelling scope van de audit;
- 3 planning en uitvoering;
- 4 oordeelsvorming en rapportage.

Elke fase wordt hieronder kort behandeld.

Oprachtverstrekking

Bij de opdrachtverstrekking zijn onder meer de opdrachtgever en de opdrachtnemer van belang.

De opdracht tot het uitvoeren van een productaudit kan afkomstig zijn van verschillende delen van het maatschappelijk verkeer die ieder hun eigen beweegredenen hebben (zie tabel 1).

In de praktijk blijken diverse instanties te kunnen optreden als opdrachtnemer:

- * openbare accountantskantoren;
- * openbare EDP-auditorkantoren;
- * interne auditordiensten;
- * overheidsdiensten als de EDP-audit Pool;
- * software- en adviesbureaus, keuringsinstanties en dergelijke.

Uit deze opsomming blijkt ook de verzameling van opdrachtnemers te bestaan uit een 'kleurrijk' gezelschap.

Het uitvoeren van een EDP-audit en het uitspreken van een oordeel vereist een bepaalde deskundigheid. Aangezien een auditor in de eerste plaats een controlerende taak vervult zal hij primair het controlevak moeten beheersen, dat wil zeggen kennis moeten hebben van:

- * de methoden en middelen van de controle *en*
- * de vaardigheid in hun toepassing *en*
- * het object van controle.

De kennis van het product dat het object vormt van de beoordeling zal veelal bij alle hiervoor genoemde opdrachtnemers wel aanwezig zijn. Van cruciaal belang is echter in hoeverre de opdrachtnemer kennis heeft van de methoden en middelen van controle *en* de vaardigheid in de toepassing van deze methoden en middelen. De EDP-auditor kan worden geacht kennis te hebben van alle drie punten.

Het uitvoeren van een productaudit ten behoeve van derden vereist een onafhankelijke positie en een onpartijdigheid in het oordeel. De onpartijdigheid moet mede tot uitdrukking komen in de mondelinge en schriftelijke rapportage van de EDP-auditor. In het geval dat degene die een pakketmededeling afgeeft een Register EDP-auditor (RE) is, zijn voor de opdrachtgever en andere belang-

hebbenden garanties aanwezig omtrent zijn deskundigheid. Iemand kan uitsluitend Register EDP-auditor worden en blijven indien hij voldoet en blijft voldoen aan allerlei kwaliteitseisen die zijn gesteld door de beroepsorganisatie van Register EDP-auditors (NOREA).

Vaststellen scope van de audit

De scope van een audit wordt bepaald door het onderzoeksobject, de kwaliteitsaspecten, de kwaliteitseisen en de diepgang waarmee het object wordt onderzocht.

Onderzoeksobject

Bij de beoordeling van de kwaliteit van het standaardpakket als onderzoeksobject spelen de volgende vragen een rol:

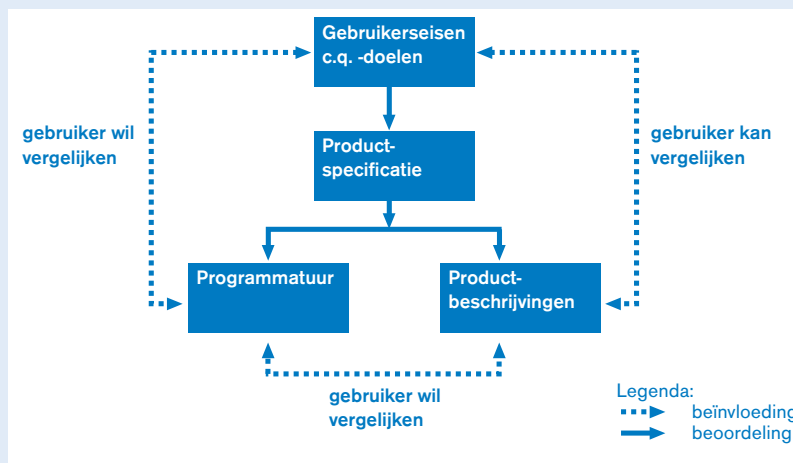
- * Welke uitgangspunten (*ex-anteproductspecificaties*) vormen de basis voor de ontwikkeling van het standaardpakket?
- * Wat is er van deze uitgangspunten in het standaardpakket terechtgekomen?
- * Hoe zijn de productspecificaties onder woorden gebracht (*productbeschrijving*)?
- * Welke *gebruikersdoelen* heeft de afnemer van het standaardpakket (specifieke *eisen* afnemer)?

In het voor de gebruiker gunstigste geval komen de productspecificaties, het standaardpakket, de productbeschrijving en zijn gebruikersdoelen met elkaar overeen.

Bij de beoordeling of een standaardpakket aan zijn specifieke wensen voldoet kan de gebruiker in het algemeen alleen afgaan op de productbeschrijving. Hij wil eigenlijk weten of het programma zelf aan de eisen voldoet. De waarde van beoordeling door een onafhankelijke derde ligt met name in de vaststelling dat de software, de productbeschrijving en de gebruikersdoelen met elkaar overeenkomen. Zo'n beoordeling impliceert dan een onderzoek naar de juiste weergave van *ex-post*specificaties van de programmatuur in de productbeschrijving. De verschillende relaties zijn in figuur 1 weergegeven.

Omdat de productbeschrijving hierbij fungeert als referentiecriterium, zal een dergelijke beoordeling alleen toegevoegde waarde hebben als zo'n productbeschrijving aan bepaalde minimeisen voldoet. Om voldoende houvast te bieden voor een beoordeling zal een antwoord moeten worden gegeven op de volgende vragen:

- * Welke functies kent het programma?
- * Met welke nauwkeurigheid worden functies uitgevoerd?
- * Wat hebben storingen van andere systeemcomponenten voor gevolgen voor het goed functioneren van het programma?
- * Op welke wijze wordt foutieve invoer c.q. verkeerd gebruik afgevangen of veroorzaakt dit een onvoorspelbaar gedrag dat niet van een normaal gedrag is te onderscheiden?
- * Wat is de minimale machineconfiguratie waarop het programma werkt en wat is daarbij de verwerkingssnelheid c.q. responsietijd per relevante eenheid respectievelijk wat zijn daarbij de beperkingen in de prestaties van het programma?
- * Is het programma op een eenvoudige wijze door de leverancier te onderhouden en zo ja, wat zijn daarvan de kosten voor de afnemer?



Figuur 1.
Beoordelen op basis van productbeschrijving.

- * Is het programma geschikt voor meerdere typen/merken apparatuur en wat zijn de eventuele kosten voor de afnemer bij verandering van apparatuur?

Wanneer is vastgesteld dat de productbeschrijving aan de minimeisen voldoet, moet vervolgens in detail worden nagegaan of het product (het standaardpakket) zelf overeenstemt met de productbeschrijving.

Kwaliteitsaspecten

Een productaudit richt zich op het beoordelen van één of meer kwaliteitsaspecten van een bepaald object.

Over de exacte betekenis van het begrip kwaliteit bestaat zowel bij de auditors als bij het maatschappelijk verkeer geen consensus. Kocks verwoordt dit als volgt: 'het zal de lezer duidelijk zijn dat wanneer het om het begrip kwaliteit gaat een semantische jungle wordt betreden. Het begrip kwaliteit is net een kameleon waarvan de huidskleur zich aanpast aan de omgeving. De huidskleur past zich aan aan de context.' ([Kock93]). Uit dit citaat valt af te leiden dat de uiteindelijke inhoud van het begrip kwaliteit wordt bepaald door de context waarin het wordt gebruikt.

Door het begrip kwaliteit te ontbinden in een aantal *kwaliteitsaspecten* is de eerste stap gezet in de concretisering van dit begrip. Zoals uit de definitie blijkt, richt een EDP-audit zich op het beoordelen van één of meer kwaliteitsaspecten van een bepaald object. Ook over de te onderscheiden kwaliteitsaspecten en de betekenis van elk kwaliteitsaspect bestaat zowel bij de auditors als bij het maatschappelijk verkeer geen consensus.

Een definitie van kwaliteitsaspecten kan alleen maar door het koppelen van een kwaliteitsaspect aan een object. Eigenlijk dient het begrip kwaliteit afzonderlijk voor elke combinatie van een aspect en een object te worden gedefinieerd. Toch is niet elke combinatie zinvol.

In NIVRA-geschrift 53 ([NIVR89]) is een additionele relatie gelegd tussen het kwaliteitsaspect en de doelgroep waarvoor het oordeel van de EDP-auditor bestemd is. Deze afstemming dient per object te worden gemaakt omdat, zoals hierboven is aangegeven, de inhoud van een kwaliteitsaspect per object kan verschillen. In tabel

Aspect	Doelgroep			
	Management	Leverancier	Accountant	Brancheorganisatie
Effectiviteit	x	x		x
Betrouwbaarheid	x	x	x	x
Vertrouwelijkheid	x	x	(x)	x
Continuïteit	x	x	(x)	x
Controleerbaarheid	x	x	x	x
Onderhoudbaarheid	x	x		x
Gebruikersvriendelijkheid	x	x		x
Flexibiliteit	x	x		x
Efficiëntie	x	x		x

Tabel 2.
Relatie tussen betekenis van het kwaliteitsaspect en de doelgroep voor het object Standaardpakket.

2 is dit als voorbeeld voor het object Standaardpakket uitgewerkt. De 'x' geeft aan dat de doelgroep geïnteresseerd kan zijn in het kwaliteitsaspect en dat derhalve voor deze doelgroep de inhoud van dit aspect voor dit object dient te worden vastgesteld.

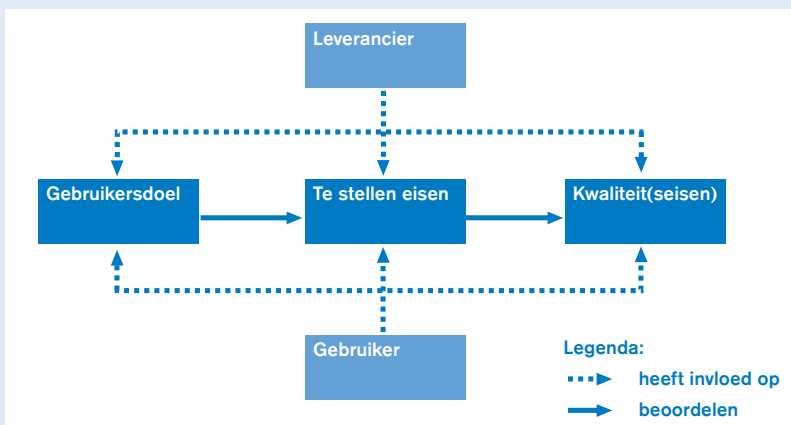
NIVRA-geschrift 53 besteedt ten onrechte geen expliciete aandacht aan de relatie tussen kwaliteitsaspect en object.

Bij elke beoordelingsopdracht van de kwaliteit van een standaardpakket dienen zowel vooraf bij de opdracht-aanvaarding als achteraf bij de rapportage het object en het (de) betrokken kwaliteitsaspect(en) expliciet te worden vastgelegd.

Kwaliteitseisen

In het algemeen is het doel dat met het object van de EDP-audit wordt beoogd, bepalend voor de hardheid van de norm die wordt opgelegd bij de oordeelsvorming en de diepgang van het onderzoek. Een oordeel bestaat altijd uit een vergelijking tussen het te beoordelen object en een norm. Deze normen kunnen afkomstig zijn uit de wet en jurisprudentie, algemeen aanvaarde geschriften (bijvoorbeeld NIVRA-geschriften), de wetenschap, de opdrachtgever en de auditor. De beoordeling zal bij een EDP-audit betrekking hebben op het beoordelen van kwaliteitsaspect(en) van het object ten opzichte van één

Figuur 2.
Relaties in het ontwikkelproces van normen.



of meer normen. De normen waaraan een standaardpakket kan worden getoetst, kunnen sterk uiteenlopen.

Om een product te kunnen beoordelen dienen expliciete eisen te worden geformuleerd voortvloeiend uit het gebruikersdoel. De opdrachtgever, de opdrachtnemer en gebruikers zullen tot overeenstemming moeten komen over de omschrijving van het gebruikersdoel van het standaardpakket. Op basis van deze definitie van het gebruikersdoel dient vervolgens consensus te worden bereikt over de te stellen eisen. Deze relatie is in figuur 2 afgebeeld.

Op dit moment is deze consensus nog niet bereikt en kan er ook nog geen sprake zijn van een verzameling algemeen aanvaarde normen voor pakketbeoordelingen. Als gevolg van het ontbreken van deze set moet noodzakelijkerwijs bij elk oordeel aangegeven worden aan welke normen het standaardpakket wordt getoetst.

Diepgang

Met diepgang wordt in dit verband bedoeld dat een onderzoek betrekking kan hebben op de opzet, de opzet en het bestaan dan wel de opzet en de werking van het programmapakket. De opzet heeft betrekking op het ontwerp van maatregelen, het bestaan betreft de daadwerkelijke uitvoering van de maatregelen op een bepaald moment en de werking is het bestaan gedurende een zekere periode.

In NIVRA-geschrift 53 is een aantal factoren genoemd die van invloed zijn op de diepgang van het onderzoek:

- * de oogmerken van de opdrachtgever;
- * het type oordeel dat de doelgroep verlangt;
- * het beschikbare budget;
- * de lengte van de onderzoeksperiode;
- * de deskundigheid van degene die het onderzoek uitvoert;
- * de arbeid benodigd voor het formuleren van normen.

Beperking van de diepgang van het onderzoek op grond van deze factoren is op zich geen bezwaar mits:

- * de opdrachtgever hiermee akkoord gaat;
- * geen wettelijke bepalingen of andere richtlijnen zich hiertegen verzetten (bijvoorbeeld gedrags- en beroepsregels zoals de GBR voor registeraccountants en de GBRE voor Register EDP-auditors);
- * de consequenties in de rapportage zijn omschreven.

Planning en uitvoering

De planningsfase omvat de gebruikelijke activiteiten bij het uitvoeren van een audit. Controletechnieken die bij het uitvoeren van een beoordeling van een standaardpakket worden toegepast, zijn inlichtingen van de gecontroleerde, kennismaken van de documentatie en directe waarnemingen.

Hoe verloopt nu de beoordeling van een standaardpakket? De volgende stappen zijn te onderscheiden:

a. Controle van de productbeschrijving

Nagegaan wordt of de productbeschrijving voldoet aan de norm (minimuminhoud) en of de beweringen in de productbeschrijving controleerbaar zijn.

b. Installatie

De installatieprocedure zoals opgegeven door de leverancier wordt uitgevoerd en op juistheid gecontroleerd.

c. Controle van de documentatie

Naast de productbeschrijving (zie a) zal er nog meer documentatie zijn zoals een gebruikershandleiding. Gecontroleerd wordt of de documentatie consistent en volledig is en in overeenstemming is met de productbeschrijving.

d. Programmatest

Op grond van de documentatie en de te beoordelen kwaliteitsaspecten wordt een testplan opgesteld. De definitie van de aard en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden wordt vastgelegd in een testscenario. De relevante grenswaarden die in de documentatie zijn vermeld, worden daarbij getest (bijvoorbeeld alle symbolen per record, maximale bestandsomvang). Tevens is er een test op robuustheid. Dit betekent dat bij iedere relevante invoerfunctie wordt nagegaan hoe het pakket reageert op het gebruik van de niet-gedefinieerde toetsen. Ten slotte wordt gecontroleerd of de juiste foutmeldingen worden gegeven in overeenstemming met het vermelde in de documentatie.

Oordeelsvorming en rapportage

Aan het eind van het proces van testen zal een oordeel dienen te worden gevormd. Degene die belast is met de beoordeling van het standaardpakket zal de uitkomsten van zijn onderzoek kenbaar moeten maken aan zijn opdrachtgever en eventuele andere doelgroepen. Veelal zal dit op een schriftelijke wijze gebeuren. Het rapport dient de volgende onderdelen te bevatten:

- * het onderzoeksobject;
- * de beoordeelde kwaliteitsaspecten;
- * de normen waaraan het object wordt getoetst;
- * de resultaten van de beoordeling;
- * de pakketmededeling met het oordeel;
- * eventuele aanbevelingen.

De vorm, de formulering en de inhoud van het oordeel wekken verwachtingen bij gebruikers van de pakketmededeling. De schriftelijke rapportage dient op een zodanige wijze te worden samengesteld dat de kans op interpretatieverschillen tussen de gebruikers van de mededeling en degene die de mededeling heeft afgegeven zo beperkt mogelijk wordt gehouden. De wijze waarop het oordeel wordt vormgegeven, dient binnen de grenzen van vaktechnische normen te worden afgestemd op degene die daarvan gebruikmaakt.

Formulering, vorm en inhoud

Voor de EDP-auditor geldt dat hij aan het eind van het beoordelingsproces zich een oordeel dient te vormen over de mate waarin het standaardpakket voor elk te beoordelen kwaliteitsaspect voldoet aan de gestelde normen. De EDP-auditor zal vervolgens zijn oordeel kenbaar moeten maken aan de opdrachtgever. Veelal zal dit op een schriftelijke wijze gebeuren. Eerder is al aangegeven dat er een grote verscheidenheid is in opdrachtgevers. Elke opdrachtgever heeft zijn eigen beweegredenen

en zal met het verstrekken van de opdracht de intentie hebben om één of meer delen van het maatschappelijk verkeer te bereiken. Tevens is opgemerkt dat voor het beoordelen van een product normen dienen te worden geformuleerd voortvloeiend uit het gebruikersdoel. Zo dienen de opdrachtgever, de opdrachtnemer en gebruikers tot overstemming te komen over de omschrijving van het gebruikersdoel van het standaardpakket. Het gebruikersdoel kan voor elke gebruikersgroep verschillen, hetgeen zal resulteren in een andere normenset. Ook geldt dat het voor elk deel van het maatschappelijk verkeer duidelijk dient te zijn of het behoort tot de doelgroep waarvoor de schriftelijke rapportage met oordeel over de kwaliteit(saspecten) van het standaardpakket bestemd is dan wel waaraan die rapportage gericht is. Indien andere delen van het maatschappelijk verkeer, die niet behoren tot de doelgroep die de EDP-auditor voor ogen heeft, gebruikmaken van de pakketmededeling bestaat het gevaar dat zij de rapportage anders zullen interpreteren dan de EDP-auditor heeft bedoeld. Deze interpretatieverschillen kunnen leiden tot een verwachtingskloof tussen de EDP-auditor en dit deel van het maatschappelijk verkeer.

Het ontstaan van een verwachtingskloof tussen de EDP-auditor en degenen die gebruikmaken van de pakketmededeling, dient te worden voorkomen.

In deze paragraaf zal antwoord worden gegeven op de vraag: welke zekerheid kunnen en mogen de verschillende delen van het maatschappelijk verkeer die behoren tot de *doelgroep* waarvoor de mededeling bestemd is, ontleenen aan de mededeling, afgegeven door een EDP-auditor, als uitkomst van een audit die gericht is op de certificering van een standaardpakket?

Om deze vraag te kunnen beantwoorden wordt aansluiting gezocht bij de accountantsverklaring afgegeven bij een jaarrekening. Gekeken zal worden naar de overeenkomsten en verschillen tussen deze accountantsverklaring bij een jaarrekening en de mededelingen bij een standaardpakket. Ingegaan zal worden op de mogelijkheden die de strekking, de formulering en de inhoud van een mededeling bieden teneinde het risico op het ontstaan van een verwachtingskloof tussen de gebruikers van de mededeling en de EDP-auditor te minimaliseren. Voor het aanduiden van de rapportage inclusief het oordeel over de kwaliteit(saspecten) van een standaardpakket zal in deze paragraaf de term *pakketmededeling* worden gebruikt.

Vergelijking accountantsverklaring bij een jaarrekening en pakketmededeling

De belangrijkste overeenkomsten en verschillen tussen de accountantsverklaring bij een jaarrekening en de mededelingen bij een standaardpakket worden weergegeven (tabel 3). De verschillen die van belang zijn voor het beantwoorden van de in de inleiding genoemde vragen zullen achtereenvolgens afzonderlijk worden behandeld.

	Verklaring afgegeven bij een jaarrekening	Mededeling afgegeven bij een standaardpakket
Soort audit	product	product
Object	jaarrekening	software en/of documentatie
Kwaliteitsaspect(en)	getrouwheid	divers, waaronder bijvoorbeeld betrouwbaarheid
Normen	– Richtlijnen voor de jaarverslaggeving – Burgerlijk Wetboek 2 titel 9 – overige wettelijke bepalingen	gebruikersdoelen en -eisen
Doelgroep	meerdere delen van het maatschappelijk verkeer	één of meer delen van het maatschappelijk verkeer
Verstrekker van de uitkomst van de audit	registeraccountant c.q. certificerend accountant	geen wettelijke beperking; veelal een EDP-auditor
Bewoording van het oordeel	gedeeltelijk verplicht voorgeschreven in: – GBR – Richtlijnen voor de Accountantscontrole	geen voorgeschreven formuleringen
Strekking van het oordeel	verplicht voorgeschreven systematiek van strekkingen	geen voorgeschreven systematiek
Wijze van oordeelsvorming	materialiteit; kwantitatief	kwalitatief en mogelijk kwantitatief
Wettelijk verplicht	ja, indien binnen bepaalde criteria volgens Burgerlijk Wetboek 2 titel 9	nee

Tabel 3. Overeenkomsten en verschillen tussen de accountantsverklaring bij een jaarrekening en pakketmededeling.

Object

Het object is afhankelijk van het doel van de audit.

Accountantsverklaring

Bij een accountantsverklaring afgegeven bij een jaarrekening bestaat het object uit de jaarrekening. In de loop van de tijd is maatschappelijke consensus bereikt over de vorm van de jaarrekening. Deze consensus is vastgelegd in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving, die zijn opgesteld door de verschaffers, de gebruikers en de controleurs van de jaarrekening. Deze richtlijnen worden regelmatig onderhouden en aangevuld op grond van maatschappelijke ontwikkelingen en jurisprudentie. In de accountantsverklaring kan dan ook volstaan worden met een korte omschrijving van het object.

Pakketmededeling

Zoals reeds eerder in dit artikel aangegeven, kan het object van een pakketmededeling gevormd worden door documentatie (productbeschrijving) en/of door de software. In de pakketmededeling van de EDP-auditor dient duidelijk te worden aangegeven wat het object is van de audit: de documentatie, de software of de documentatie en de software. Daarnaast dient het object zodanig te worden omschreven dat duidelijk is welke documenten en/of modules zijn meegenomen in de beoordeling. Ook dient te worden aangegeven welke softwareversies zijn beoordeeld door vermelding van het versienummer en de datum. Overwogen kan worden om aan te geven welke modules niet zijn meegenomen in de beoordeling.

Kwaliteitsaspecten

Ook de kwaliteitsaspecten zijn afhankelijk van het auditdoel.

Accountantsverklaring

Reeds is aangegeven dat een kwaliteitsaspect alleen betekenis heeft door dit te koppelen aan een object. Bij de accountantsverklaring bij een jaarrekening is het te beoordelen kwaliteitsaspect steeds de getrouwheid van het object Jaarrekening. De getrouwheid van de jaarrekening is nader toegelicht in de Richtlijnen voor de Accountantscontrole, waarover in de accountantswereld voldoende duidelijkheid bestaat. Afgevraagd kan worden of er tussen de verschillende delen van het maatschappelijk verkeer die gebruikmaken van de accountantsverklaring voldoende consensus bestaat over de betekenis van het kwaliteitsaspect getrouwheid in relatie tot het object Jaarrekening. Het ontstaan van de verwachtingskloof tussen de accountant en delen van het maatschappelijk verkeer lijkt erop te wijzen dat dit niet het geval is.

Pakketmededeling

Bij pakketmededelingen kunnen de te beoordelen kwaliteitsaspecten steeds verschillen. Zowel bij de EDP-auditors als bij de gebruikers van de rapportage van de EDP-auditor bestaat geen consensus over de te onderscheiden kwaliteitsaspecten en de betekenis van elk kwaliteitsaspect in relatie tot een bepaald object. Gesteld kan worden dat wegens het ontbreken van deze consensus bij elke beoordeling van de kwaliteit van een standaardpakket zowel vooraf in de opdracht als achteraf in de rapportage de volgende punten dienen te worden opgenomen:

- * een opsomming van de onderzochte kwaliteitsaspecten in relatie tot het object;
- * een omschrijving van elk onderzocht kwaliteitsaspect in relatie tot het object.

Normen

De normen vloeien voort uit de doelstellingen van de audit.

Accountantsverklaring

Het NIVRA heeft omstreeks 1990 wijzigingen aangebracht in de systematiek en de formuleringen van de accountantsverklaringen teneinde een effectievere communicatie met de gebruikers van deze verklaringen te realiseren. In deze verklaringen wordt met name een nadere omschrijving opgenomen van de normen die de accountant heeft gehanteerd. De omschrijving bestaat uit een verwijzing naar algemeen aanvaarde grondslagen en wettelijke normen (Boek 2 BW titel 9). De normen voor het beoordelen van de getrouwheid van de jaarrekening zijn voor de accountant en de gebruikers van de jaarrekening voldoende geconcretiseerd in de vorm van wettelijke voorschriften en richtlijnen voor de jaarverslaggeving. In de accountantsverklaring kan daarom volstaan worden met een verwijzing naar deze wettelijke voorschriften en richtlijnen.

Pakketmededeling

Bij een pakketmededeling ontbreken algemeen aanvaarde normen. Om het object te kunnen beoordelen dienen expliciete eisen te worden geformuleerd, voortvloeiend uit het gebruikersdoel.

De opdrachtgever, de opdrachtnemer en gebruikers zullen tot overeenstemming moeten komen over de omschrijving van het gebruikersdoel van het standaardpakket. Op basis van deze definitie van het gebruikers-

doel dient vervolgens consensus te worden bereikt over de te stellen eisen (de normen). De voor deze beoordeling geldende eisen dienen expliciet te worden omschreven zodat belanghebbenden kunnen vaststellen op basis van welke eisen de EDP-auditor tot zijn oordeel is gekomen. De gehanteerde normen dienen ingedeeld te worden per kwaliteitsaspect en indien mogelijk per module.

Doelgroep

Onder *doelgroep* worden in dit artikel verstaan één of meer delen van het maatschappelijk verkeer waarvoor de pakketmededeling is bestemd.

Accountantsverklaring

Het grootste deel van de werkzaamheden van de accountant heeft altijd bestaan uit het beoordelen van de getrouwheid van een financiële verantwoording, veelal de jaarrekening. De uitkomsten van zijn beoordeling zijn vastgelegd in de accountantsverklaring. Bij de formulering van deze verklaring is de accountant altijd uitgegaan van de ongedifferentieerde termen ‘verstandige leek’ en ‘maatschappelijk verkeer’. Volgens de Vertrouwens-theorie van Limperg is het optreden als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer de hoofdfunctie van de accountant ([Sijbr96]). Limperg ziet de afnemer van het accountantsproduct, de verstandige leek, in slechts één bepaalde hoedanigheid. In de tijd van Limperg was er slechts één belanghebbende bij de verslaggeving van de onderneming, namelijk de vermogensverschaffer. Onder invloed van de economische, sociale en technologische ontwikkelingen heeft de verstandige leek in de loop der tijd vele hoedanigheden gekregen en is de afnemer uitgegroeid tot een heterogeen samenstel van belanghebbenden (zoals: leveranciers, afnemers, werknemers, concurrenten, banken en de overheid). Door deze maatschappelijke ontwikkelingen kan niet meer volstaan worden met deze ongedifferentieerde termen. Voor het overbruggen van de verwachtingskloof tussen accountants aan de ene kant en de samenleving aan de andere kant dient te worden afgestapt van de termen ‘verstandige leek’ en ‘maatschappelijk verkeer’ zoals deze zijn gedefinieerd door Limperg ([Sijbr96]).

Een aantal recente wijzigingen in het verklaringensysteem, zoals wijzigingen in de systematiek en de formuleringen van de accountantsverklaringen en het onderscheid tussen controle- en controleverwante opdrachten, heeft niet geleid tot het opnemen van een verwijzing naar of een omschrijving van het deel respectievelijk delen van het maatschappelijk verkeer waarvoor de verklaring is bestemd ([Sijbr96]).

Pakketmededeling

De samenstelling van de groep van belanghebbenden kan bij elke afgegeven pakketmededeling zeer verschillend zijn. Tevens bestaat er een grote verscheidenheid in de opdrachtgevers die elk hun eigen beweegredenen hebben voor het verstrekken van de opdracht. Deze beweegredenen zijn afhankelijk van de grootte en de samenstelling van de doelgroep die de opdrachtgever met de pakketmededeling wil bereiken.

Om te voorkomen dat de grootte en de samenstelling van de doelgroep die de opdrachtgever wil bereiken, afwijken van die welke de EDP-auditor voor ogen heeft,

dienen in de fase van de opdrachtverstrekking en -aanvaarding duidelijke afspraken te worden gemaakt en vastgelegd. De opdracht dient in ieder geval de volgende elementen te bevatten:

- * een duidelijke omschrijving van het object;
- * een duidelijke omschrijving van de te beoordelen kwaliteitsaspecten in relatie tot het object;
- * de reden waarom de opdrachtgever een beoordeling laat uitvoeren;
- * een duidelijke omschrijving van de doelgroep die de opdrachtgever en de EDP-auditor gezamenlijk voor ogen hebben;
- * de vorm en inhoud van de rapportage waarin de EDP-auditor de resultaten aan de doelgroep inclusief de opdrachtgever kenbaar zal maken;
- * de wijze waarop de rapportage kenbaar zal worden gemaakt aan de doelgroep.

Van de termen ‘verstandige leek’ en ‘maatschappelijk verkeer’ van Limperg dient te worden afgestapt.

Kunnen de opdrachtgever en de EDP-auditor over één of meer van bovenstaande elementen geen overeenstemming bereiken dan kan de EDP-auditor de opdracht niet aanvaarden. Het gevaar van het ontstaan van een verwachtingskloof tussen de EDP-auditor en potentiële gebruikers van de door de EDP-auditor afgegeven pakketmededeling is dan te groot.

De samenstelling van de doelgroep dient de vorm, de formulering en de inhoud van de rapportage te bepalen om de interpretatieverschillen te vermijden. De doelgroep kan bestaan uit:

- * delen van het maatschappelijk verkeer anders dan (uitsluitend) de opdrachtgever;
- * uitsluitend de opdrachtgever.

In het geval dat de doelgroep bestaat uit andere delen van het maatschappelijk verkeer dan (uitsluitend) de opdrachtgever is niet altijd de mogelijkheid aanwezig dat elke belanghebbende, indien onduidelijkheden ontstaan naar aanleiding van rapportage van de EDP-auditor, terug kan vallen op de opdracht. De opdracht is immers veelal alleen in het bezit van de opdrachtgever. De elementen dienen daarom expliciet zowel in de opdracht als in de rapportage van de EDP-auditor te worden opgenomen. Aldus kan het ontstaan van een verwachtingskloof worden voorkomen respectievelijk het risico erop zoveel mogelijk worden beperkt.

Indien de doelgroep uitsluitend bestaat uit de opdrachtgever kan overwogen worden de rapportage vrij beperkt te houden omdat veel elementen reeds in de opdracht naar voren komen en de opdrachtgever immers altijd terug kan grijpen naar de opdracht indien van onduidelijkheden sprake is. De EDP-auditor zal dan voor een aantal elementen volstaan met het opnemen in de rapportage van een verwijzing naar de opdracht. De EDP-auditor dient in de rapportage aan te geven dat de rapportage alleen voor de opdrachtgever bestemd is en niet zonder expliciete toestemming van de auditor aan een

derde mag worden verstrekt. Om alle misverstanden te vermijden is het echter aan te bevelen dat de elementen ook expliciet in de rapportage van de EDP-auditor zijn opgenomen.

Afhankelijk van de grootte en de samenstelling van de doelgroep (automatiseringsdeskundige, algemeen management, gebruiker van pakket, enz.) zal het kennis- en ervaringsniveau binnen de doelgroep verschillen. De EDP-auditor zal bij het bepalen van de inhoud en woordkeus van de rapportage uitgaan van een minimumkennis- en ervaringsniveau van de doelgroep. Dit minimumniveau dient aan te sluiten op het deel van de doelgroep met het laagste kennis- en ervaringsniveau.

Door het opnemen van een expliciete opsomming van elk deel van het maatschappelijk verkeer waarvoor een rapport bestemd is, kan elk deel van het maatschappelijk verkeer zelfstandig bepalen of de pakketmededeling voor hem bestemd is. In plaats van een uitputtende opsomming kan ook aangegeven worden voor welk deel respectievelijk welke delen van het maatschappelijk verkeer het rapport niet bestemd is. Een probleem dat hierbij ontstaat is een eenduidige identificatie van de verschillende delen waaruit het maatschappelijk verkeer bestaat. Een mogelijkheid voor identificatie kan zijn het aansluiting zoeken bij de verschillende doelen waarvoor de pakketmededeling naar verwachting van de EDP-auditor gebruikt zal worden. Te denken valt aan de aankoop van een nieuw pakket, de beoordeling van een reeds aangekocht pakket op uitbreidingsmogelijkheden en/of het aansprakelijk stellen van de leverancier wegens wanprestatie.

Het opnemen van een expliciete opsomming van elk deel van het maatschappelijk verkeer waarvoor een rapport bestemd is, is alleen mogelijk indien het identificatieprobleem is opgelost. Immers, anders wordt een bestaande onduidelijkheid vervangen door een nieuwe onduidelijkheid. In dit opzicht is er een rol weggelegd voor alle partijen die betrokken zijn bij de beoordeling van standaardpakketten (opdrachtgevers, gebruikers en EDP-auditors).

Verstrekker van de uitkomst van de audit

Accountantsverklaring

Wettelijk is bepaald dat uitsluitend de registeraccountant en de accountant met certificerende bevoegdheid bevoegd zijn tot het afgeven van accountantsverklaringen. Iemand kan uitsluitend registeraccountant worden en blijven indien hij voldoet en blijft voldoen aan de kwaliteitseisen die zijn gesteld door de beroepsorganisatie. Deze kwaliteitswaarborgen dienen belanghebbenden voldoende zekerheid te geven dat degene die de accountantsverklaring afgeeft hiervoor voldoende deskundig is.

Pakketmededeling

Tot op heden mag eenieder pakketmededelingen afgeven. De opdrachtgever zal uitsluitend de opdracht aan een bepaald individu of bepaalde organisatie verstrekken als hij ervan overtuigd is dat de pakketmededeling voldoende toegevoegde waarde oplevert voor het door hem gestelde doel.

Eerder is reeds aangegeven dat in het geval degene die een pakketmededeling afgeeft Register EDP-auditor is, voor de opdrachtgever en andere belanghebbenden garanties aanwezig zijn omtrent zijn deskundigheid.

Bewoording en strekking van het oordeel

Zowel de bewoording als de strekking van het oordeel verdient speciale aandacht.

Bewoording van het oordeel

De bewoording dient doelspecifiek te zijn.

Accountantsverklaring

Het overgrote deel van het werk van registeraccountants bestaat uit het uitvoeren van controles gericht op de getrouwheid van een financiële verantwoording. In de loop van de jaren is dit werk uitgegroeid tot een geconsolideerde opdracht waarbij gebruikers van de accountantsverklaringen behoefte hebben getoond aan voorgescreven bewoordingen voor de verklaringen.

Dit heeft geleid tot het opstellen van een voorgeschreven systematiek van oordelen en per oordeel voorgeschreven bewoordingen. Het verklaringenstelsel is dus in een soort keurslijf c.q. confectiepak gegoten. In 1991 heeft het NIVRA het verklaringenstelsel vernieuwd. Dit is gedaan om meer duidelijkheid te verschaffen aan de delen van het maatschappelijk verkeer die gebruikmaken van de accountantsverklaring en om een betere aansluiting te krijgen op de internationale praktijk. Daartoe is een standaardindeling gemaakt met vier mogelijke oordelen, te weten:

- * een goedkeurende verklaring;
- * een verklaring met beperking;
- * een oordeelsonthouding;
- * een afkeurende verklaring.

Pakketmededeling

Tot heden bestaat er voor pakketmededelingen nog geen voorgeschreven systematiek van oordelen en per oordeel voorgeschreven bewoordingen. Een aantal instanties heeft wel aanbevelingen gedaan, bijvoorbeeld de beroepsorganisatie van de registeraccountants in haar publicatie NIVRA-geschrift 53.

Zolang een algemeen aanvaarde systematiek voor het formuleren van oordelen ontbreekt dienen de voorgeschreven systematiek van oordelen voor de accountantsverklaring en de voorbeeldteksten gezien te worden als het meest geschikte uitgangspunt voor het afgeven van pakketmededelingen. Hierdoor kan optimaal gebruik worden gemaakt van de ervaringen die reeds zijn opgedaan met het verklaringenstelsel en hoeft het wiel niet opnieuw te worden uitgevonden. In de bijlage is voor elke mogelijke strekking van een oordeel, die afzonderlijk is onderscheiden in de voorgaande subparagraaf, een voorbeeldtekst opgenomen. Als basis is gebruikgemaakt van de voorbeeldteksten uit NIVRA-geschrift 53. Deze teksten zijn aangepast om hen geschikt te maken voor pakketmededelingen en ter overbrugging van de in deze paragraaf gesignaleerde verschillen tussen accountantsverklaringen en pakketmededelingen. De teksten zijn voorzover nodig verder aangepast aan de aanbevelingen die tot nu toe in deze subparagrafen naar voren zijn gekomen.

Strekking van het oordeel

In deze subparagraaf worden de mogelijke oordelen van accountantsverklaringen vertaald naar pakketmededelingen.

Goedkeurend oordeel

Een goedkeurend oordeel houdt in dat de onderzochte kwaliteitsaspecten van het onderzoeksobject naar de mening van de EDP-auditor voldoen aan de gestelde normen.

Indien geen tekortkomingen zijn gesignaleerd die van zodanige ernst zijn dat zij de strekking van het oordeel beïnvloeden en/of onderzoekonzekerheden zijn gesignaleerd die van zodanige ernst zijn dat zij de strekking van het oordeel beïnvloeden, heeft het oordeel een goedkeurende strekking.

Bij een goedkeurend oordeel kan sprake zijn van tekortkomingen die niet van zodanige ernst zijn dat zij de strekking van het oordeel beïnvloeden. Deze tekortkomingen en aanbevelingen om de tekortkomingen op te heffen dienen niet in het oordeel te worden opgenomen. Zij voegen niets toe aan de strekking van het oordeel. Het verdient de voorkeur om deze in een bijlage van het rapport te vermelden. Ook kunnen aanbevelingen die buiten de scope van het onderzoek vallen maar tijdens de beoordeling toch als wezenlijk naar voren zijn gekomen, op deze wijze aan de opdrachtgever worden medegedeeld. Gedacht kan worden aan het uitvoeren van bepaalde gebruikerscontroles.

Oordeel met beperking

Het oordeel met beperking is een bijzondere verklaring. De EDP-auditor is van mening dat hij een oordeel met een goedkeurende strekking kan geven maar met één of meer beperkingen die ontstaan door onzekerheden met betrekking tot het onderzoek en/of bedenkingen tegen de verantwoording.

Bij een pakketmededeling betekenen geconstateerde onzekerheden met betrekking tot het onderzoek dat de onderzochte kwaliteitsaspecten van het standaardpakket naar de mening van de EDP-auditor voldoen aan de gestelde normen onder voorbehoud van een nader te omschrijven deel van het onderzoeksobject. Als voorbeeld kan worden genoemd een voorbehoud ten aanzien van een kwaliteitsaspect van een bepaalde module.

Bij een pakketmededeling kan niet worden gesproken van het beoordelen van een verantwoording opgesteld door de opdrachtgever. Bij een pakketmededeling dient dan ook gesproken te worden van 'bedenkingen tegen het onderzoeksobject'. Als voorbeeld kan het ontbreken van documentatie worden genoemd van een bepaalde module van het standaardpakket, terwijl de opdrachtgever nadrukkelijk de module als onderdeel ziet van het onderzoeksobject. De EDP-auditor zal dan een voorbehoud moeten maken ten aanzien van deze module.

Het is denkbaar dat een tekortkoming wordt gecompenseerd door een maatregel die buiten het onderzoek valt. Voor de EDP-auditor bestaan de volgende alternatieven:

- * de compenserende maatregel onvermeld laten (met handhaving van de beperking);

- * nader onderzoek uitvoeren naar de compenserende maatregel en de uitkomst hiervan in het oordeel betrekken (met handhaving van de oorspronkelijke beperking);
- * de scope van het onderzoek en de beschrijving van het onderzoeksobject aanpassen. Vervolgens is het oordeel opnieuw te bezien na een aanvullend onderzoek.

Het komt vaak voor dat geconstateerde tekortkomingen al tijdens het onderzoek worden verholpen, of dat acties met dat doel in gang worden gezet. Dit kan worden vermeld in het oordeel, met handhaving van de oorspronkelijke beperkingen.

Oordeelsonthouding

Van een oordeelsonthouding is sprake als de EDP-auditor niet tot een totaaloordeel kan komen met betrekking tot normen voor het onderzoeksobject. Hij kan door zijn onderzoek niet vaststellen of het object voor de onderzochte kwaliteitsaspecten voldoet aan de gestelde normen. Een oordeelsonthouding impliceert een combinatie van onderzoekonzekerheden van meer materiële betekenis. In accountantsterminologie wordt dit van 'wezenlijke' betekenis genoemd.

Bij een pakketmededeling kan niet worden gesproken van het beoordelen van een verantwoording opgesteld door de opdrachtgever.

In eerste instantie zal de EDP-auditor in overleg met de opdrachtgever kunnen kijken of hij de scope van het onderzoek en de beschrijving van het onderzoeksobject kan aanpassen. Het oordeel dient dan opnieuw te worden bezien na een aanvullend onderzoek. Het aanpassen van de scope van het onderzoek zal niet altijd een oplossing bieden. Als voorbeeld kan worden genoemd dat de productbeschrijving niet aan de eerdergenoemde minimumeisen voldoet, zodat het referentiekader ontbreekt voor de toetsing van de programmatuur zelf.

De strekking van de oordeelsonthouding zal bij tekortkomingen snel een negatief karakter krijgen. Daarom verdient het in deze situaties aanbeveling een rapport met bevindingen te verstrekken waarin wordt aangegeven welke onderdelen van het onderzoek voldoen aan de criteria en welke niet.

Afkeurend oordeel

Bij een afkeurend oordeel is de EDP-auditor tot de conclusie gekomen dat het onderzoeksobject niet aan de gestelde eisen voldoet. In accountantsterminologie wordt gesproken van een combinatie van tekortkomingen van wezenlijke betekenis.

Een afkeurend oordeel houdt in dat de onderzochte kwaliteitsaspecten van het object van onderzoek naar de mening van de EDP-auditor niet voldoen aan de gestelde normen.

Indien tekortkomingen zijn gesignaleerd die van zodanige ernst zijn dat zij de strekking van het oordeel beïnvloeden en/of onderzoekonzekerheden zijn gesignaleerd die van zodanige ernst zijn dat zij de strekking van het

oordeel beïnvloeden, heeft het oordeel een afkeurende strekking.

Kwantificering van het proces van oordeelsvorming

In NIVRA-geschrift 53 wordt de mogelijkheid van het vermelden van voorbehouden bij een oordeel uitgesloten, met als belangrijkste motief dat het wegen van voorbehouden een moeilijke zaak is. Dit kan wel zo zijn, maar het kan ook juist als een uitdaging worden gezien. Bovendien dient om tot een goedkeurend of afkeurend oordeel te kunnen komen hetzelfde wegingsproces te worden doorlopen, en speelt dus hetzelfde probleem.

Om te komen tot een oordeel over de getrouwheid van de jaarrekening wordt gebruikgemaakt van het materialiteitsbeginsel. Bij de accountantsverklaring wordt materialiteit veelal gekwantificeerd door de materialiteit in guldens uit te drukken en af te zetten tegen de posten in de jaarrekening. Een materiële tekortkoming/onzekerheid kan worden omschreven als een tekortkoming/onzekerheid die de beslissing van de doelgroep kan beïnvloeden. De accountant neemt globaal gesteld de totale som van alle fouten die hij ontdekt heeft bij de controle van de individuele posten van de jaarrekening en zet deze af tegen het bedrag dat hij van tevoren heeft bepaald als norm voor zijn oordeel (de zogenaamde tolerantie).

Bij een pakketbeoordeling kan helaas geen gebruik worden gemaakt van het in guldens gemeten materialiteitsbeginsel om te komen tot een eindoordeel. De vragen die dan opkomen zijn:

- * Welk gewicht kent de EDP-auditor toe aan elke individuele tekortkoming en onzekerheid die in zijn onderzoek naar voren is gekomen om te kunnen komen tot een eindoordeel over de kwaliteit van het onderzoeksobject?
- * Hoe is hij gekomen tot de bepaling van deze gewichten?
- * Kan de gebruiker zelfstandig vaststellen op welke wijze de EDP-auditor tot zijn eindoordeel is gekomen?

In een voorgaande subparagraaf is reeds aangegeven dat tot heden geen algemeen aanvaarde normen beschikbaar zijn waaraan de kwaliteitsaspecten van een standaardpakket kunnen worden getoetst. Wel worden door verschillende instanties (zoals de grote openbare accountantskantoren en het NIVRA) pogingen ondernomen om bepaalde standaarden op te zetten. Deze ontwikkeling dient als positief te worden ervaren omdat mede hierdoor pakketbeoordeling zich kan ontwikkelen in de richting van een meer geconsolideerde functie.

Juist omdat algemeen aanvaarde normen nog steeds ontbreken lijkt het van groot belang dat de gebruikers van een pakketmededeling inzicht hebben in de door de EDP-auditor gehanteerde normen en de wijze waarop hij tot het oordeel is gekomen. Indien gebruikers dit inzicht niet kunnen verkrijgen, is de basis gelegd voor het ontstaan van een verwachtingskloof tussen de EDP-auditor en degenen die gebruikmaken van de pakketmededeling. Om gebruikers dit inzicht te kunnen verschaffen zullen de door de EDP-auditor gehanteerde normen en de wijze waarop hij tot het oordeel is gekomen op een of andere wijze in zijn eindrapportage naar voren moeten komen. Een mogelijkheid om dit te bereiken is het kwantificeren van het oordeelsvormingsproces. Hiervoor kunnen bij-

voorbeeld de volgende (additionele) stappen in het beoordelingstraject worden opgenomen:

- 1 Het eenduidig identificeren van binnen het standaardpakket te onderkennen modules.
- 2 Het toekennen van een wegingsfactor per kwaliteitsaspect per module. De wegingsfactor bepaalt per module het gewicht van het oordeel over dit aspect in het eindoordeel over dit kwaliteitsaspect op pakketniveau (zie stap 7).
Hierbij gelden de volgende randvoorwaarden:
 - a De waarde van deze wegingsfactor dient ≥ 0 en ≤ 1 te zijn.
 - b De som van deze wegingsfactoren per module dient gelijk te zijn aan 1.
- 3 Het vaststellen van de normen per kwaliteitsaspect per module. Het kan zijn dat een norm geldt voor meerdere combinaties van kwaliteitsaspecten en modules.
- 4 Het toekennen van een wegingsfactor uit stap 2 aan elke norm uit stap 3.
- 5 Het bepalen voor elke norm uit stap 3 of is voldaan aan de norm. Hierbij kan gekozen worden uit de volgende waarden:
 - a Er is niet voldaan aan de norm: de waarde 0 dient te worden toegekend.
 - b Er is wel voldaan aan de norm: de waarde 1 dient te worden toegekend.
- 6 Het berekenen van de score per kwaliteitsaspect *per module* op basis van de uitkomsten van de stappen 2, 4 en 5.
Mogelijkheden: aan de norm voor een kwaliteitsaspect voor een bepaalde module is:
 - * niet voldaan: de score is gelijk aan de wegingsfactor;
 - * wel voldaan: de score is gelijk aan 0.
- 7 Het berekenen van de score per kwaliteitsaspect op *pakketniveau* op basis van de uitkomsten van de stappen 2 en 6.

De opdrachtgever en de EDP-auditor dienen in de fase van opdrachtaanvaarding en -verstrekking overeenstemming te bereiken over de binnen de opdracht te onderscheiden modules, de kwaliteitsaspecten en de inhoud van elk kwaliteitsaspect. Over het algemeen zal hierover weinig verschil van mening bestaan tussen beide partijen; de EDP-auditor kan hierin wel enige concessies doen aan de opdrachtgever mits de gehanteerde definities toereikend worden opgenomen in zowel de opdracht als de eindrapportage.

De EDP-auditor dient echter de stappen 1 tot en met 6 geheel zelfstandig uit te voeren. Afstemming met de opdrachtgever is wel mogelijk, maar de EDP-auditor is uiteindelijk degene die bepaalt op welke wijze hij tot zijn oordeel komt en tot welk oordeel hij komt. De EDP-auditor is tenslotte verantwoordelijk voor de vaktechnische inhoud van de pakketmededeling en niet de opdrachtgever.

De uitkomsten van elke uitgevoerde stap dienen in de eindrapportage van de EDP-auditor te worden opgenomen zodat potentiële belanghebbenden hiervan kennis

kunnen nemen. Gebruikers kunnen mede op basis hiervan voldoende inzicht verkrijgen in de wijze waarop de EDP-auditor tot een goedkeurend oordeel, een oordeel met beperking, een oordeelsonthouding of een afkeurend oordeel is gekomen. Het risico op het ontstaan van een verwachtingskloof tussen de EDP-auditor en degenen die gebruikmaken van de pakketmededeling wordt hierdoor aanzienlijk beperkt.

Overige aandachtspunten

In deze paragraaf wordt nog een aantal aandachtspunten behandeld die van belang zijn voor de betekenis die de doelgroep mag ontleen aan een pakketmededeling.

Geldigheidsperiode

In de pakketmededeling dient in verband met de afbakening van de verantwoordelijkheid van de EDP-auditor, de datum waarop of de periode waarin de beoordeling is uitgevoerd, te worden opgenomen. De begrenzing van de verantwoordelijkheid van de EDP-auditor voor de toekomst wordt nog eens expliciet tot uitdrukking gebracht doordat hij de mededeling dateert. Tussen de datum of de periode waarop de pakketmededeling betrekking heeft en het moment van afgifte van de pakketmededeling zal normaliter enige tijd liggen. Indien in deze tussenliggende periode ten aanzien van het object van onderzoek zich zodanige omstandigheden voordoen dat de strekking van het oordeel wordt aangetast, dan is het de taak van de EDP-auditor hiervan in zijn oordeel melding te maken.

Ondertekening

Met het vermelden van de plaats van afgifte van het oordeel wordt bij eventuele juridische aangelegenheden domicilie gekozen. Daarnaast wordt duidelijk gemaakt waar inlichtingen kunnen worden ingewonnen. Door ondertekening van de mededeling wordt de mededeling gewaarmerkt. De auditor kan de mededeling waarmerken met zijn eigen naam en/of met de firmaam.

Samenhang oordeel en rapportage

Een oordeel over de kwaliteit van een standaardpakket kan alleen op zijn strekking worden beoordeeld in samenhang met de in de rapportage opgenomen bijlagen. De EDP-auditor dient in het rapport op te nemen dat het oordeel uitsluitend met de gehele rapportage mag worden verstrekt. In de rapportage dient te worden opgenomen dat de verstreking alleen mag plaatsvinden aan de in de rapportage beschreven delen van het maatschappelijk verkeer die behoren tot de doelgroep. Indien de opdrachtgever de rapportage aan anderen wil verstrekken, dient hij hiervoor expliciet toestemming te vragen aan de EDP-auditor.

Indien de opdrachtgever de pakketmededeling voor commerciële doeleinden wil aanwenden, zal hij zijn potentiële kopers attent willen maken op de door de auditor afgegeven pakketmededeling. Voor een effectieve communicatie met potentiële kopers zal de opdrachtgever een korte en krachtige opmerking willen opnemen in de advertentie of een andere commerciële uiting. Het is aan

te bevelen in de rapportage op te nemen onder welke voorwaarden en met welke tekst de opdrachtgever een verwijzing naar de pakketmededeling mag opnemen in zijn commerciële uiting. De EDP-auditor dient te voorkomen dat de opdrachtgever een zogenaamde 'zwijgende verwijzing' opneemt, hetgeen betekent dat de opdrachtgever vermeldt dat een pakketmededeling is afgegeven zonder aan te geven wat de strekking is van het oordeel. Deze zaken dienen tevens in de opdrachtverstreking te worden vastgelegd.

Voorstel tot standaardisatie

Het scala van werkzaamheden dat door de EDP-auditor wordt uitgevoerd en van de objecten die de EDP-auditor controleert, is zo breed dat de uitingen van de EDP-auditor niet in eenzelfde keurslijf als van het verklaringensysteem van de accountant gegoten kunnen worden. Wel is het mogelijk om per soort EDP-audit een bepaalde mate van standaardisatie door te voeren in vorm, formulering en inhoud van de rapportage van de EDP-auditor over de uitkomsten van de door hem uitgevoerde audit. Hierbij is een rol weggelegd voor alle partijen die betrokken zijn bij de beoordeling van standaardpakketten.

In tabel 4 is een voorstel opgenomen voor de standaardisatie van een pakketmededeling afgegeven door een EDP-auditor waarin alle aanbevelingen die in dit artikel naar voren zijn gekomen, zijn verwerkt. Om de pakketmededeling leesbaar te houden is het aan te bevelen om een aantal van deze gegevens in de bijlage van de pakketmededeling op te nemen. Tabel 5 bevat een opsomming van deze gegevens.

Dit voorstel kan door alle partijen die betrokken zijn bij de beoordeling van standaardpakketten worden gebruikt bij het opstellen en het hanteren van een pakketmededeling.

Conclusies

Aan het eind van het beoordelingsproces zal de EDP-auditor zich een oordeel dienen te vormen over de mate waarin het standaardpakket voor elk kwaliteitsaspect voldoet aan de gestelde normen en de uitkomsten van zijn beoordeling kenbaar moeten maken aan de doelgroep waarvoor deze uitkomsten bestemd zijn. Dit zijn de opdrachtgever en eventuele andere belanghebbenden. Veelal zal dit op een schriftelijke wijze gebeuren. De vorm, de formulering en de inhoud van het oordeel wekken verwachtingen bij deze doelgroep. Een pakketmededeling vormt de schriftelijke rapportage van een beoordeling op één of meer kwaliteitsaspecten van standaardpakketten.

De schriftelijke rapportage dient op een zodanige wijze te worden samengesteld dat de kans op interpretatieverschillen tussen de gebruikers van de mededeling en degenen die de mededeling heeft afgegeven zo beperkt mogelijk wordt gehouden.

Om het ontstaan van een verwachtingskloof door interpretatieverschillen inzake de betekenis van een pakketmededeling te beperken is het van belang dat de in dit artikel genoemde aanbevelingen in de rapportage worden opgenomen. In ieder geval dienen het object, de

In de pakketmededeling op te nemen punten

- * De identificatie van de opdrachtgever (naam, adres);
- * de identificatie van de uitvoerder;
- * een verwijzing naar de verleende opdracht en/of de opdrachtformulering zelf;
- * de periode waarin het onderzoek heeft plaatsgevonden.

- * Het object:
 - de identificatie van het object: naam, versie- en releasenummer en datum;
 - een opsomming van de onderzochte modules.

- * De onderzochte kwaliteitsaspecten:
 - een opsomming van de onderzochte kwaliteitsaspecten in relatie tot het object;
 - een omschrijving van elk onderzocht kwaliteitsaspect in relatie tot het object.

- * Het oordeel van de auditor:
 - de strekking van het oordeel;
 - het oordeel is gebaseerd op de door de auditor verrichte werkzaamheden;
 - een oordeel per onderzocht kwaliteitsaspect;
 - een omschrijving van eventuele voorbehouden die worden gemaakt bij het gevormde oordeel per onderzocht kwaliteitsaspect indien hun gezamenlijk belang het oordeel van de auditor heeft beïnvloed;
 - de diepgang van het onderzoek: de opzet of de opzet en het bestaan.

- * De beperkingen of afbakeningen van punten die niet zijn onderzocht, zoals:
 - de toetsing van de overeenkomst van beoordeelde documentatie en software;
 - indien van toepassing een opsomming van de niet-onderzochte modules;
 - de kwaliteit van de procedures en de maatregelen die in de gebruikers- en automatiseringsorganisatie zijn getroffen;
 - de wijzigingen in de documentatie die zijn aangebracht na de datum van de mededeling;
 - het feit dat de werking van de in het object opgenomen internecontrolemaatregelen niet is onderzocht;
 - het feit dat het oordeel uitsluitend geldt voor het gebruikte platform;
 - een omschrijving van het gebruikte computerplatform (besturingssysteem, omvang interne geheugen, aantal terminals en printers, etc., afhankelijk van de beoordeelde kwaliteitsaspecten);
 - eventueel aanwezige mogelijkheden om via systeemutilities gegevens te veranderen.

- * Verstrekking van het rapport aan de doelgroep:
 - het feit dat het rapport slechts in zijn geheel aan derden ter inzage mag worden verstrekt;
 - vermelding aan wie het rapport verstrekt mag worden;
 - het feit of een verwijzing mag worden opgenomen naar de mededeling en/of het rapport;
 - de tekst die moet worden gebruikt indien deze verwijzing plaatsvindt.

- * Ondertekening door de auditor:
 - de naam van het bedrijf of individuele personen;
 - de plaats en de datum (dag, maand, jaar) van de ondertekening.

Tabel 4.
Op te nemen punten in een pakketmededeling.

beoordeelde kwaliteitsaspecten in relatie tot het object, de per kwaliteitsaspect gehanteerde normen en het oordeel per kwaliteitsaspect aan de doelgroep te worden medegedeeld. Het is aan te bevelen de doelgroep inzicht te geven in de wijze waarop de EDP-auditor tot zijn oordeel is gekomen zolang een algemeen aanvaarde set van normen ontbreekt. Hierdoor krijgt elk deel van het maatschappelijk verkeer een adequate mogelijkheid om zelfstandig vast te stellen:

- * of zij zekerheid *mogen* ontlenen aan de pakketmededeling door vaststelling of zij behoren tot de doelgroep waarvoor de pakketmededeling bestemd is en waarop zij qua formulering, vorm en inhoud is afgestemd, en
- * in welke mate zij zekerheid *kunnen* ontlenen aan de pakketmededeling door kennisneming van de per kwaliteitsaspect gehanteerde normen, het gevormde oordeel en de wijze waarop de EDP-auditor tot dit oordeel is gekomen.

In de bijlage bij de pakketmededeling op te nemen punten

- * Een overzicht van de functionaliteiten die zijn beoordeeld;
- * een uitgebreide beschrijving van de gehanteerde normen ingedeeld naar module en/of per kwaliteitsaspect;
- * een omschrijving van de functionaliteiten van het pakket;
- * een omschrijving van de gebruikte documentatie: soort, helpfunctie, versienummer, datum;
- * een omschrijving van de gebruikte output (omschrijving, functienaam);
- * een omschrijving van de gebruikte testset;
- * een beschrijving van de uitgevoerde stappen zoals is beschreven in de paragraaf over het kwantificeren van het oordeelsvormingsproces;
- * een beschrijving van de uitkomsten van de uitgevoerde stappen zoals is beschreven in de paragraaf over het kwantificeren van het oordeelsvormingsproces;
- * een omschrijving van eventuele voorbehouden die worden gemaakt bij het gevormde oordeel per onderzocht kwaliteitsaspect indien hun gezamenlijk belang het oordeel van de auditor niet beïnvloedt of het oordeel niet anders zou zijn indien de voorbehouden niet aanwezig zouden zijn;
- * een opsomming van in het onderzoek naar voren gekomen attentiepunten voor de pakketgebruikers (bevindingen en aanbevelingen);
- * een opsomming en een omschrijving van de attentiepunten voor de leverancier (norm. bevinding en aanbeveling ter verbetering van pakket).

Tabel 5.
Punten voor de bijlage bij een pakketmededeling.

Bijlage: Voorbeelden van bewoordingen voor oordelen in een pakketmededeling

a. Goedkeurend oordeel

Hieronder volgt de formulering voor een mededeling met een goedkeurende strekking. Hierbij is uitsluitend het oordeel weergegeven en niet het gehele onderzoeksrapport. Elk kwaliteitsaspect dient in het oordeel duidelijk te worden omschreven.

Aan: [opdrachtgever]

[Aanhef]

In uw opdracht hebben wij een onderzoek ingesteld naar [kwaliteitsaspect] van [object] ten behoeve van [doelgroep]. Onder [aspect] is in ons onderzoek verstaan [definitie aspect]. Onder [object] is in dit onderzoek verstaan [omschrijving, datering etc.].

Op grond van onderzoek zijn wij van oordeel dat [object] in *voldoende* mate beantwoordt aan de eisen van [norm].

Hierna treft u een gedetailleerde weergave van onze bevindingen.

..... [plaats], [dagtekening]
..... [ondertekening]

b. Goedkeurend oordeel met beperking

Hieronder volgt de formulering voor een mededeling met een goedkeurende strekking maar met een aantal beperkingen. Hierbij is alleen het gedeelte weergegeven dat afwijkt van de voorgestelde formulering voor een mededeling met een goedkeurend oordeel zonder beperkingen. Elk kwaliteitsaspect waarvoor een beperking geldt dient in het oordeel expliciet te worden vermeld.

Op grond van onderzoek zijn wij van oordeel dat [object] in *voldoende* mate beantwoordt aan de eisen van [norm] *met uitzondering van* [kwaliteitsaspect] van [deel van het object/object zelf].

Hierna treft u een gedetailleerde weergave van onze bevindingen.

c. Oordeelsonthouding

Hieronder volgt de formulering voor een mededeling met een oordeelsonthouding. Hierbij is alleen het gedeelte weergegeven dat afwijkt van de voorgestelde formulering voor een mededeling met een goedkeurend oordeel.

Wij hebben [omschrijving tekortkoming] geconstateerd die echter gezien [beperking] niet op korte termijn kan worden opgeheven.

Op grond van deze tekortkoming *onthouden* wij ons van een *oordeel* over [object] *als geheel*. Wel zijn wij op grond van het onderzoek van oordeel dat overigens toereikende maatregelen ter voldoening aan de eisen van [aspect] zijn getroffen.

d. Afkeurend oordeel

Hieronder volgt de formulering voor een pakketmededeling met een afkeurend oordeel. Hierbij is alleen het gedeelte weergegeven dat afwijkt van de voorgestelde formulering voor een mededeling met een goedkeurend oordeel.

Wij hebben vastgesteld dat [tekortkoming].
Op grond van onderzoek zijn wij van oordeel dat [object] in onvoldoende mate beantwoordt aan de eisen van [aspect].

Literatuur

- [Goos84]
B. Goossens RA, *Certificering van Software en EDP-auditing*, NGI Symposium: Certificering van software, november 1984.
- [Init86]
Initiatiefgroep software certificering, *Naar geprogrammeerde kwaliteit: Keuring en certificering van programmapakketten*, november 1986.
- [Kamp82]
Drs. H.A. Kampert, *Mededelingen met betrekking tot de betrouwbaarheid en continuïteit van geautomatiseerde gegevensverwerking – een kloof tussen rationele behoeften en het vermogen van de accountant?*, De Accountant nr. 4, december 1982, p. 234-240.
- [Kock93]
Prof. drs. H.C. Kocks RA RE, *Inzicht en samenhang*, Erasmus Universiteit Rotterdam, Rotterdam 1993.
- [Keur86]
Naar geprogrammeerde kwaliteit, Keuring en certificatie van programmapakketten, november 1986.
- [Limp33]
Th. Limpjerg jr., *De functie van den accountant en de leer van het gewekte vertrouwen*, artikelreeks in: Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde, februari 1932, oktober 1932, oktober 1933 en november 1933.
- [Neis87]
A.W. Neisingh RE RA, *Keuring en certificering van informatietechnologieproducten*, EDP-audit volwassen?, SIC-NGI, 1987.
- [Neis89]
A.W. Neisingh RE RA, *Keuring en certificering van informatietechnologieproducten*, NGI-seminar, 1989, blz. 1-8.
- [Niel84]
Prof. dr. ir. G.C. Nielen, *Certificering van software: noodzakelijk of zinloos?*, NGI-Symposium: Certificering van software, november 1984, blz. 11-20.
- [Ngis88]
Werkgroep EDP-audit Standaarden, *Studierapport EDP-audit Standaarden*, SIC-NGI 1988.
- [NIVR]
NIVRA, *1.01 Algemeen kader met betrekking tot controle en daaraan verwante opdrachten; 5.04 Onzekerheden en bedenkingen; 5.03 De accountantsverklaring; Richtlijnen Controle*.
- [NIVR82]
NIVRA-geschrift 26, *Automatisering en controle*, Kluwer Deventer, februari 1982.
- [NIVR89]
NIVRA-geschrift 53, *Automatisering en controle: Deel VII. Kwaliteitsoordelen over de informatievoorziening*, november 1989.
- [NIVR91]
NIVRA, *De accountantsverklaring; tekst en uitleg*, brochure, 1991.
- [NIVR94]
NIVRA, *Verordening Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants*, NIVRA 1994, artikel 11-17.
- [NIVR95a]
NIVRA-studierapport 19, *Accountant en ISO 9000-certificering*, september 1995.
- [NIVR95b]
NIVRA, *Nieuwe teksten voor beoordelings- en samenstellingsopdrachten*, NIVRA-berichten, 29e jaargang, no. 2, oktober 1995.
- [Praa93]
J. van Praat, *De NOREA en de RAAD voor Certificatie?*, de EDP-Auditor, nr. 1, januari 1993, blz. 28-33.
- [Prog85]
Programmeerkwaliteit, Objectieve leveranciersbeoordeling en de kwaliteit van programmatuur, juni 1985.
- [Roos87]
H. Roos RA, *Mededelingen over de uitkomst van EDP-audits; grondslag, strekking en vorm*, EDP-audit volwassen?, SIC-NGI, 1987, blz. 29-52.
- [Sijbr96]
Drs. H.E. Sijbring RE RA, *De EDP-auditor: vertrouwensman, agent of ...?*, Compact 1996/3.
- [Stra85]
A. Straatman RA, *Accountantsoordelen inzake applicatiesoftware*, Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde, 1985, 10/11, blz. 441-447.
- [Urba86]
J.H. Urbanus, *De invloed van software-certificering op de ontwikkeling van de EDP-audit als een bijzondere opdracht*, in: 24 over EDP-auditing, 1986, blz. 26-32.
- [Velt96]
Drs. P. Veltman RE RA, *Third party review en -mededeling bij uitbesteding van IT-services*, Compact 1995/3.
- [Zwar92]
H. de Zwart RA, *Rapportering door EDP-auditors*, in: Handboek voor EDP-auditing, afl. 5, december 1992, blz. C. 4.4-01-31.