

## EDP Auditorium

### ICT-ontwikkelingen en permanente educatie voor accountants: een perpetuum mobile?

Dr. R.G.A. Fijneman RE RA

Opleiding als altijdurende beweging, een beeld dat door veel onderwijsinstituten momenteel wordt besproken. De in continuïteit lerende professioneel is daarbij een actueel beeld. Ook de accountant wordt hiermee gedurende zijn loopbaan geconfronteerd. ICT is een kennisterrein waarmee de accountant bij vele van zijn assurancediensten direct of indirect in aanraking komt. Kennis ten aanzien van ICT, het toepassen daarvan (het controlvraagstuk) en het beoordelen van ICT-control (het auditvraagstuk) is dan ook steeds relevanter. Permanente-educatieprogramma's, naast een stevige basisopleiding in het doctoraal/postdoctoraal, dienen hierop te worden ingericht.

#### Inleiding

In recente publicaties in *De Accountant* ([Moll99]; [Fijn00]) is aandacht geschonken aan de noodzaak tot en het belang van de behandeling van IT-aspecten in de accountantsopleiding. Ook in *Compact* 1999/6 is dit onderkend door de auteur.

Genoemde artikelen pleiten zowel bij de behandeling van BIV/AO als bij Controleleer voor een prominenter behandeling van ICT-objecten, de beheersing van ICT en de audit van relevante ICT-objecten.

De accountantsopleidingen zijn op het terrein van ICT in beweging gekomen. Een opleiding die veronderstelt haar studenten af te leveren met een diploma voor de rest van hun leven, schiet echter tekort. De tijdens een opleiding opgedane kennis en kunde dient permanent te worden aangevuld c.q. geactualiseerd tijdens de verdere loopbaan. Het NIVRA heeft hiervoor het stelsel van permanente educatie ingesteld. Recent zijn in de relatie tussen gewenste en benodigde ICT-kennis voor accountants en permanente educatie ontwikkelingen waar te nemen. Hierop en op andere opleidingszaken wordt in dit artikel ingegaan.

#### Vertrekpunten van de beweging

De accountants in opleiding worden tijdens hun studie in diverse onderwerpen, waaronder de invloed van ICT op de interne en accountantscontrole, onderwezen. In [Fijn99] en [Fijn00] zijn de noodzakelijke ICT-onderwerpen afzonderlijk en in samenhang systematisch beschreven.

Duidelijk is dat in de huidige accountantsopleidingen de diepgang van de behandeling van ICT verschillend is. In [Fijn00] wordt hierop nader ingegaan. Ook Mollema ([Moll99]) vraagt aandacht voor de IT-theorie en de toepassing daarvan als onderdeel van de opleiding. Mollema spreekt daarbij over enige IT-theorie, namelijk zoveel

als nodig is om te begrijpen hoe basisfunctiescheidingen in de IT-omgeving werken en hoe bij het wegvallen daarvan door business process redesign compenserende controles kunnen worden vastgesteld. Ook maatregelen ter bevordering van de stabiliteit en beschikbaarheid van het informatiesysteem moeten daarin worden onderricht. Mollema beschrijft vervolgens ook op te nemen IT-onderdelen in het curriculum.

Mollema en Fijneman maken in hun artikelen duidelijk dat aanpassingen bij zowel BIV/AO als Controleleer nodig zijn. Mollema spreekt in dit kader zelfs over het fundamenteel herschrijven van beide vakken. Hoewel Fijneman zich in genoemde publicaties beperkt tot de aanpassingen noodzakelijk binnen de taak van de accountant als controleur van de jaarrekening, de term 'jaarrekening ICT-auditing' is daarvoor geïntroduceerd, worden ook diverse aanpassingen vastgesteld. Fijneman pleit vooral voor een sterke integratie van het ICT-onderwijs binnen de vakken BIV/AO en Controleleer, het stevig verankeren van de ICT-basisopleiding in de vooropleiding (doctoraal programma) en het alloceren van extra uren voor ICT-onderwijs in de postdoctorale programma's.

ICT is volgens Fijneman voor de controlerend accountant een belangrijk beoordelingsobject gelet op de sterke integratie van ICT binnen de primaire en gegevensverwerkende processen in een organisatie. Het op de juiste wijze en voldoende frequent beoordelen van ICT leidt dan ook tot audit evidence voor de accountant.

Blijkens beide auteurs is er werk aan de winkel om de accountant voorzien van de juiste ICT-bagage in beweging te brengen en te houden. De vraag is natuurlijk of de opleidingsinstituten en het Examenbureau, dat conform de wet toezicht uitoefent op deze instituten, deze zienswijze delen.



### ICT-aanpassingen in de opleiding: communis opinio?

Tijdens het uitgevoerde veldwerk door Fijneman als onderdeel van zijn promotieonderzoek is waargenomen dat alle opleidingsinstituten bereid waren om de voorgestelde veranderingen ten aanzien van de invloed van ICT op de interne en accountantscontrole qua onderwijs minimaal serieus te bestuderen. De veranderingen als gevolg hiervan zijn overigens per opleiding verschillend. Op de eerste plaats is het van belang om helderheid te verkrijgen over de eindtermen van een opleiding. Dit vereist dat vanuit een helder beroepsprofiel van de accountant de vereiste kennis en kunde in eindtermen kan worden beschreven. In [Fijn99] en [Fijn00] zijn deze eindtermen voor ICT uitgewerkt.

Het Examenbureau heeft de hiervoor beschreven aanpak mede in het kader van de herijking van de accountantswetgeving omarmd.

De in het verleden veelal impliciet gehanteerde uitgangspunten kunnen nu expliciet worden gemaakt en vastgesteld. Ook in het interuniversitaire overleg tussen hogeleraars is de discussie over eindtermen, inclusief de eindtermen op het terrein van ICT, gestart. Dit geschiedt voorsnog voor de vakken BIV/AO en Controleleer afzonderlijk, echter het is duidelijk dat op enig moment ook de brug dient te worden geslagen.

Er is werk aan de winkel om de accountant voorzien van de juiste ICT-bagage in beweging te brengen en te houden.

Het is gewenst om in 2000 minstens de eindtermen gezamenlijk vast te stellen, zodat iedere opleiding afzonderlijk het migratiepad ter realisatie van de eindtermen kan invullen. Als de voortekenen niet bedriegen is genoemde wens realiseerbaar, aangezien de noodzaak tot aanpassing en uitbreiding van het ICT-gerelateerde onderwijs aan accountants door de opleiders qua intentie wordt onderkend. Hoe is het echter gesteld met de beroepsbeoefenaren in de praktijk?

### ICT-kennis in de praktijk: communis opinio?

De praktijk is altijd weerbarstiger dan de theorie, ook op dit terrein. In [Scho99] worden hiervan aardige voorbeelden gegeven. De algemene teneur is dat, zeker gelet op de ontwikkelingen in de controleaanpakken, ICT explicieter een beoordelingsobject is voor de accountant. Echter, de mate waarin de ICT wordt beoordeeld en de beoogde te verkrijgen controlezekerheid via het beoordelen van ICT laten zich verschillend inschatten.

Hoewel ICT vergaand verankerd kan zijn in de bedrijfsprocessen, en dus in termen van BIV/AO ook integraal deel uitmaakt van de beheersing van deze processen, betekent dit voor accountants in de praktijk niet logischerwijs dat ook audit evidence in en rondom deze ICT dient te worden verkregen. Met andere woorden, de accountant steunt voor het verkrijgen van zekerheden

over de te beoordelen posten in de jaarrekening niet of slechts beperkt op beheersingsmaatregelen in en rondom ICT. Het lijkt net of bijvoorbeeld het beoordelen van de kwaliteit van geprogrammeerde controles in kritische applicaties geen controlezekerheid verschaft. Er zijn voorbeelden waar te nemen, waarbij wordt gesteld dat ICT alleen tijdens de strategiefase van de jaarrekeningcontrole dient te worden geanalyseerd. Verder stelt de accountant dan dat ICT vooral routinematige transacties ondersteunt, waarbij indien geen grote wijzigingen optreden in de ICT zeker een goed functionerend beheersingssysteem aanwezig zal zijn. De accountant stelt dit vooral vast via een analyse van de repressieve controleacties van het management van de organisatie. De vraag dient zich wel aan of de 'bodem' stevig genoeg is en op welke wijze dit is vastgesteld. Repressieve controles van het management zijn bijvoorbeeld gebaseerd op uitzonderingsrapportages gegenereerd door een geautomatiseerd systeem; of dit systeem alle en de juiste uitzonderingen rapporteert dient dan wel te zijn gewaarborgd. Hiervoor dient de basisopzet van het systeem te zijn beoordeeld. De controlerisico's van de accountant zijn volgens bepaalde praktijkbeoefenaren vooral gelegen bij de niet-routinematige transacties, waarbij ICT echter veelal geen gestructureerde rol vervult. De praktijk gaat soms dus voorbij aan het expliciet toetsen van de beheersing in en rondom wezenlijke groepen van transacties (o.a. het verkoopproces).

De praktijk lijkt niet per definitie de opleiders op het gebied van toename van ICT-onderwijs te ondersteunen. Echter, de beroepsorganisatie NIVRA heeft in haar recente beleidsnota ([NIVR00]) hiervoor een opening geboden.

Het NIVRA als representant van de diverse beroepsbeoefenaren, waaronder ook de als certificerende optredende RA's, pleit in haar beleidsnota voor het sterker inspelen op ontwikkelingen in ICT. De drijfveer daarbij is vooral e-business, hoewel ook andere facetten van ICT worden genoemd. Gesteld wordt dat meer aandacht voor ICT-aspecten in de accountantsopleiding de registeraccountant beter moet toerusten om op de nieuwe ontwikkelingen in te spelen. Het NIVRA stelt verder ook dat de controlerichtlijnen moeten worden aangepast, in internationaal verband via de IAPC, zodat meer aandacht wordt besteed aan het onderkennen van ICT-risico's tijdens de jaarrekeningcontrole, aan de wijze waarop gebruik kan worden gemaakt van ICT-specialisten en aan de verdeling van de verantwoordelijkheden tussen de accountant en de ICT-specialist. De nota stelt zelfs dat moet worden bezien in hoeverre het principe van ongedeelde verantwoordelijkheid van de registeraccountant nog wel te handhaven is binnen deze nieuwe (ICT-)ontwikkelingen.

De beleidsnota is voorwaar een goede impuls uit de praktijk om de opleiders 'op te jagen' in het doorvoeren van hun veranderingen. Dit moet dan leiden tot een stevige basis voor een 'eeuwigdurende' beweging.

### De eeuwigdurende beweging: permanente educatie

Het NIVRA voorziet in een stelsel van permanente en voortgezette educatie, waarbij zoals gesteld in [NIVR00] mede ook de ontwikkelingen in ICT vragen om een grote deskundigheid en actuele kennis van zaken.

De accountants, die hun opleiding enige tijd geleden hebben afgesloten, dienen waarschijnlijk via gerichte 'bijspijker'-cursussen zich de ICT-materie als onderdeel van de jaarrekeningcontrole eigen te maken. Primair dient de aandacht voor ICT in de basisfunctie van de jaarrekeningcontrole bij alle accountants goed te zijn verankerd. Aansluitend zijn specialisaties, meer in het kader van voortgezette dan permanente educatie, altijd mogelijk.

De opleidingsinstituten kunnen de inhoud en structuur van de permanente educatie op ICT-gebied goed voeden door inzicht te geven in de modulaire opbouw van hun reguliere ICT-programma voor accountants in opleiding. Bij de herziening van de huidige basisprogramma's vindt dit logischerwijze al plaats. Deze herijking kan dan worden doorvertaald in ICT-gerelateerde modules geschikt voor permanente en voortgezette educatie.

### Perpetuum mobile: wat is ervoor nodig?

De ontwikkelingen in de ICT zullen vooralsnog onverminderd doorgaan. Dit betekent dat hoewel auditing-principes niet bij elke ontwikkeling veranderen, toch minimaal de ICT-ontwikkeling zelf en de beheersingsconsequenties daarvan onderwerp van aandacht voor de opleiders zijn. Het basisopleidingsprogramma zal dan ook continu worden gevoed door deze ICT-ontwikkelingen.

Dit geldt dan eveneens voor de inhoud van de in het kader van permanente educatie aangeboden ICT-gerelateerde onderwijsmodules. In tegenstelling tot een perpetuum mobile gaat het instandhouden van de beweging echter niet zonder energie. Het alert reageren op de ICT-ontwikkelingen, de bereidheid ICT als een opportunity te zien ook in het kader van de accountantsfunctie en de wil om te blijven leren zijn minimaal noodzakelijk om de beweging gaande houden.

### Literatuur

- [Fijn99]  
Dr. R.G.A. Fijneman RE RA, 'Common body of knowledge' jaarrekening ICT-auditing, Compact 1999/6.
- [Fijn00]  
Dr. R.G.A. Fijneman RE RA, *Automatiseringskennis bij accountants belicht of onderbelicht*, De Accountant, maart 2000.
- [Moll99]  
Prof. dr. K.Y. Mollema RE RA, *Audit en IT, opleidingsaspecten*, De Accountant, december 1999.
- [NIVR00]  
NIVRA, *Beleidsnota 'Kwaliteit en transparantie'*, Koninklijk NIVRA, mei 2000.
- [Scho99]  
N.J.C. Schouten RE RA, K.L. Leijendekker RE RA en drs. E.J. Kreuze RA, *Accountantscontrole en IT, een kwestie van 'samen sterk'*, De Accountant, december 1999.

Dr. R.G.A. Fijneman RE RA is directeur bij KPMG Information Risk Management, universitair docent EDP-auditing bij de sectie Accounting & Accountancy van de Katholieke Universiteit Brabant en director of studies van de Postacademische opleiding EDP-auditing bij de TIAS Business School.