Beoordeling van de waardering van ICT-activa

Ruim dertig jaar ontwikkeling van ICT-audit in het kader van de jaarrekeningcontrole: toch nog wat vergeten?

J.C. Boer RE RA

Zo nu en dan is het goed om eens terug te blikken. Heeft het ICT-auditberoep zich evenwichtig ontwikkeld of zijn er wellicht zaken onderbelicht gebleven? In dit artikel wordt bezien hoe de inzet van ICT-specialisten zich bij de jaarrekeningcontrole heeft ontwikkeld. De auteur signaleert nog weinig aandacht voor ICT-gerelateerde waarderings-vraagstukken en wijst de weg hoe die materie aan te pakken valt.

Inleiding

Zo nu en dan is het goed om eens terug te blikken. Het kennen van de historie is leuk aan de borreltafel, waar de grijze koppen aan de jongeren vertellen over computersystemen die hele kamers vulden, en over de tijd dat beeldschermen nog niet bestonden en procedures onbekend waren. Dit is leuk, maar eigenlijk heb je er niets aan. Maar ook voor de verdere ontwikkeling is het noodzakelijk om af en toe terug te kijken. Dit is nodig om te bezien of doorgaan met meer van hetzelfde voldoende meerwaarde geeft (de wet van afnemende meeropbrengst), dan wel dat naar andere wegen moet worden gezocht om blijvende toegevoegde waarde te houden. Heeft het ICT-auditberoep zich evenwichtig ontwikkeld of zijn er wellicht zaken onderbelicht gebleven? Het verkregen inzicht kan worden gebruikt om vorm te geven aan de verdere ontwikkeling. Als ICT-audit in het kader van de jaarrekeningcontrole in ogenschouw wordt genomen dan valt op dat er tot nu toe weinig aandacht is besteed aan ICT-gerelateerde waarderingsvraagstukken.

In de volgende paragrafen neem ik u mee door de tijd om te bezien hoe de inzet van ICT-specialisten bij de jaarrekeningcontrole zich heeft ontwikkeld. Op een zeker moment is het verstandig andere aandachtsgebieden op te pakken om tot grotere toegevoegde waarde te komen. Meer van hetzelfde begint zijn meerwaarde te verliezen. Bij ICT-audits als onderdeel van de jaarrekeningcontrole ligt het accent op general IT controls en high level system audit, onderwerpen die aansluiten op de controle van de uitkomsten van de routinematige processen (de interim-controle). Wat ontbreekt is de ondersteuning door ICT-auditors bij de controle die gericht is op de jaarrekening. Een ICT-deskundige is beter in staat de onderbouwing van de ICT-gerelateerde waarderingsbeslissing door de bedrijfsleiding te beoordelen dan de breed geschoolde accountant. Bij de activering van het onderhanden werk van grote ICT-projecten is zijn inzet in mijn ogen absoluut noodzakelijk. Projectleiders en opdrachtgevers zijn optimisten. De kans is groot dat de post naar voren geschoven verliezen bevat.

Historisch perspectief

De betrouwbaarheid en de continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking zijn van oudsher de leidraad geweest voor de ontwikkeling van de ICT-audit. Dit geldt zowel voor ICT-audits als onderdeel van de jaarrekeningcontrole als voor ICT-audits in opdracht van het management.

In de begintijd van de ICT-audit (toentertijd altijd aangeduid met EDP-audit) hadden de audits betrekking op de hardware, systeemsoftware en de computercentrumorganisatie (doorvoeren wijzigingen, toegangsbeveiliging). De systemen waren zo eenvoudig dat het niet nodig was deze aan een onderzoek te onderwerpen. Alle controles lagen om de applicaties heen.

Bij het complexer worden van de systemen en het automatiseren van internecontrolefuncties kwam de behoefte op om systemen te beoordelen op de integriteit van de informatieverwerking. Hiermee was de system audit geboren. Bij de integratie van vele functies en processen nam de vraag naar deze dienstverlening toe. Naast de beoordeling van systemen ontwikkelde zich een adviesdienst. De ICT-auditor ontwikkelde zich in het adviseren van de systeembouwers over de noodzakelijke internecontrolefunctionaliteit. Hetgeen zich in de loop van de tijd heeft uitgebreid tot de inrichting van de autorisatiestructuur binnen applicaties (wie mag welke functies uitvoeren).

De beschreven ontwikkelingslijn van de beoordeling van betrouwbaarheid en beheersing van ICT is sterk gebaseerd op een behoefte van de gebruiker van de informatie. De opdrachtgever kan echter ook de verantwoordelijke ICT-manager zijn, met als oogmerk verbetering van zijn organisatie respectievelijk verantwoording naar zijn afnemers. Hoewel u het zich mogelijk niet direct realiseert, is ook de accountant een gebruiker van de informatiesystemen. Een oordeel over de betrouwbaarheid, het beheer en de exploitatie van de systemen, tezamen met zijn oordeel over de administratieve organisatie (gebruikerscontrole), geeft hem het beeld dat nodig is om de betrouwbaarheid van de gebruikte informatie te kunnen inschatten. Ligt dit niveau te laag dan zal de accountant aanvullende controlemaatregelen van de organisatie eisen respectievelijk zelf aanvullende controlewerkzaamheden uitvoeren. In de gevallen dat ICT-audits niet door de leiding worden geïnitieerd neemt, indien strikt noodzakelijk, de accountant zelf het initiatief om ICT-audits uit te laten voeren. De uitvoering van ICT-audit was geen gebruikelijk onderdeel van de accountantscontrole, maar was afhankelijk van de vaktechnische inschatting van de verantwoordelijk accountant.

De beoordeling van de activering van onderhanden werk ontbreekt veelal in de ICT-audit in het kader van de jaarrekeningcontrole.

Een andere lijn waarlangs ICT-audit zich heeft ontwikkeld, is die van beoordelingen van inrichting van de ICT-organisatie – de informatiemanagementorganisatie in brede zin –, inventarisaties van projectrisico's en specifieke audits met betrekking tot de beheersing van risico's verbonden aan het gebruik van specifieke componenten (internet, grote interne netwerken en specifieke operating-systemcomponenten). De opdrachtgevers voor dergelijke audits zijn over het algemeen informatiemanagers respectievelijk ICT-management en af en toe een Interne Accountants Dienst (IAD).
Eén van de typen ICT-audits op het bovengenoemde terrein richt zich op de beoordeling van de projectorganisaties en de kwaliteit van de voortgebrachte mijlpaalproducten. Verbazingwekkend is in mijn ogen dat dergelijke audits nauwelijks geïnitieerd worden vanuit jaarrekeningcontrole. Indien projecten niet optimaal worden beheerst door het projectmanagement, neemt de kans toe dat geactiveerd onderhanden werk uiteindelijk (deels) niet kan worden omgezet in een activering. Hoe risicovoller of des te pretentieuzer het project, hoe groter de kans dat afboekingen vooruit worden geschoven. De leiding wil meestal niet horen van overschrijdingen. Om te voorkomen dat lasten ten onrechte naar de toekomst worden geschoven, zal in dergelijke situaties moeten worden bepaald in hoeverre een voorziening tegenover deze post gezet moet worden, dan wel een deelafboeking noodzakelijk is.

In de praktijk zien we dat projectaudits met een scope gericht op de beoordeling van de activering van het onderhanden werk nauwelijks als onderdeel van de accountantscontrole worden uitgevoerd!

Waardering ICT

In de inleiding heb ik al een pleidooi gevoerd om de toegevoegde waarde van ICT-audit als onderdeel van de accountantscontrole te vergroten door een verbreding van de scope. Inzet van ICT-audit gaat dan bestaan uit een drieluik van beoordelingswerkzaamheden: general ICT controls, beperkte systeembeoordelingen en een beoordeling van de waardering van ICT-gerelateerde activa. Om een beeld te geven van wat met dit laatste wordt bedoeld, volgt in deze paragraaf een nadere uitwerking.

In de uitwerking wordt niet ingegaan op het vraagstuk met betrekking tot het wel of niet activeren van investeringen ten behoeve van de realisatie van informatiesystemen. Het besluit om over te gaan tot activering is, binnen de door de regelgeving bepaalde kaders, een managementaangelegenheid. De juistheid ervan moet in het licht van de totale jaarrekening worden bezien. Dit ligt buiten de competentie en het gezichtsveld van de ICT-auditor. Hetzelfde geldt voor het besluit welke kostenelementen wel of niet als investering worden gezien. Ten aanzien van sommige kostencomponenten (bijvoorbeeld training en vooronderzoeken) zijn de regels duidelijk: deze komen ten laste van het jaar waarin ze worden gemaakt. Maar ten aanzien van het activeren van de salariskosten van het eigen personeel ligt het lastiger. Dit wordt bepaald door de positie van de systeemontwikkelaars binnen de organisatie en wat de taken van de betrokken medewerkers zijn. Het voert te ver voor dit artikel om hier nader op in te gaan. Ik beperk mij nu tot het principe dat, indien de kosten worden geactiveerd en materieel zijn voor het beeld van de jaarrekening, een inhoudelijke toetsing door een ICT-specialist van grote toegevoegde waarde zal zijn. De uitgangspunten zijn duidelijk. Zij zijn niet anders dan bij de overige balansposten. Bij de waardering van ICT-componenten zijn er nog wel wat grijze gebieden. Hierbij moet u bijvoorbeeld denken aan programmatuur. Is die nu materieel of immaterieel? Ook het vaststellen van realistische afschrijvingstermijnen is nog niet zo eenvoudig. Vroegtijdige onderhoudskosten kunnen roet in het eten gooien, waardoor het principe van lastenegalisering ernstig wordt verstoord. Richtlijnen, normen en aanwijzingen voor uitvoering van dit type ICT-audits zullen zich deels nog moeten ontwikkelen.

Infrastructuur

De beoordeling van de juistheid van de waardering van de hardware-infrastructuur is relatief eenvoudig. Zij richt zich op de aanwezigheid van de componenten, de afschrijvingstermijnen en de rubricering op de balans, en wijkt hiermee niet af van die van andere materiële activa.

Belangrijk is de interne vastlegging van de activa en de interne controle op de juistheid van de vastlegging. Indien het gewenst is kan een inventarisatie plaatsvinden. Het herkennen van de componenten kan lastig zijn voor een assistent-accountant. Mocht inventarisatie gewenst zijn dan kan dit aspect eenvoudig worden toegevoegd aan het werkprogramma voor de beoordeling van de general ICT controls.

Systemen in ontwikkeling

De lastigste van de drie onderscheiden categorieën van ICT-investeringen zijn de systemen in ontwikkeling. De bepaling in hoeverre de activering betrekking heeft op de toegestane kostensoorten is relatief eenvoudig. Ook de bepaling van de juistheid van de kostenboekingen is niet anders dan bij andere kosten. Het moeilijkste element in de waardering is het bepalen van de slagingskans respectievelijk het slagingspercentage van het project. Op het moment van gereedkomen van het project kan slechts dat deel van de kosten worden geactiveerd dat daadwerkelijk verbonden is aan de gerealiseerde systeemfunctionaliteit. Kosten die niet tot baten hebben geleid in de zin van functionaliteit, kunnen niet aan de ontstane activa (het informatiesysteem) worden toegerekend. In het geval van een systeem dat uiteindelijk niet in gebruik wordt genomen, is het helder. De als onderhanden werk geactiveerde kosten moeten op het moment van het 'afblazen' van het project als verlies worden genomen. Indien er al eerder tekenen zijn dat er in het onderhanden werk elementen zijn opgenomen die niet tot resultaten leiden, dan zou direct op het moment van constatering een afwaardering moeten plaatsvinden. Denk hier bijvoorbeeld aan mislukte modules die opnieuw opgezet/uitgewerkt moeten worden. Een complicatie kan zijn dat inzicht in de projectvoortgang ontbreekt. De veronderstelling dat het bestede deel van de begroting gelijk oploopt met de mate waarin het project is gerealiseerd, is niet correct. Zo'n correlatie klinkt logisch maar behoeft er helemaal niet te zijn. Het ontbreken van de correlatie tussen begroting en mate van realisatie is één van de kenmerken van een slecht lopend traject. Het is goed mogelijk dat er wel uitgaven zijn zonder dat er resultaat is. Een extra check op de werkelijke voortgang is noodzakelijk. In de praktijk signaleren wij veelvuldig dat projectleiders rasoptimisten zijn: zij leven lang in de veronderstelling dat tegenslagen binnen een project nog voor de afronding van het project te compenseren zijn. Hierdoor komen ernstige tegenslagen pas (te) laat aan het licht.

Systemen in productie

Bij systemen in ontwikkeling ging het om de juiste waardering van het onderhanden werk. Het onderhanden werk is geen gefixeerde post maar groeit naargelang het project vordert. Het proces van de beoordeling van de activering zal zich een aantal malen voordoen. Bij systemen in productie heeft, bij het in gebruik stellen van het systeem, eenmaal een bepaling van de waardering en afschrijvingstermijn plaats. De waardering in de volgende jaren is de uitkomst van de oorspronkelijke waardering minus afschrijving. Indien sprake is van een niet-veranderende omgeving is dit juist. Echter, de omstandigheden veranderen voortdurend en zeker op het terrein van ICT. Versnelde technologische veroudering kan dwingen tot vervroegde afschrijving. De noodzaak daartoe kan ook ontstaan doordat de functies van het systeem niet meer aansluiten met het bedrijf. In het meest extreme geval kan het systeem waardeloos worden, bijvoorbeeld doordat na een overname verder wordt gegaan met het systeem van de koper. Minder extreem kunnen delen van functionaliteit niet meer worden gebruikt door bijvoorbeeld gewijzigde marktomstandigheden. Indien het vermoeden ontstaat dat de waardering niet meer aansluit met de toegevoegde waarde van het informatiesysteem, is het een verstandige stap om een ICT-deskundige de activering te laten afzetten tegen de kwaliteit van het systeem.

Projectleiders en de verantwoordelijke managers zijn rasoptimisten.

Conclusie

Bij jaarrekeningcontroles van organisaties van enige omvang zou een ICT-audit, die alle ICT-risico's vaststelt, drie elementen moeten omvatten:

* *General ICT controls*
Deze worden beoordeeld om vast te stellen dat sprake is van een ICT-omgeving die waarborgen geeft voor een betrouwbare en continue gegevensverwerking. Voorspelbaarheid van de werking van systemen is één van de belangrijkste voorwaarden om ook in de toekomst te kunnen vertrouwen op een onveranderde werking van het informatiesysteem en de betrouwbaarheid van de opgeslagen informatie. Dit is een basisvoorwaarde om te kunnen steunen op de integriteit van de output van de informatiesystemen.

* *System audits*
Indien de gegevensverwerking plaatsvindt in een goed beheerste omgeving is het zinvol om de functionaliteit van de systemen te beoordelen. Zijn hier alle noodzakelijke maatregelen van controle in opgenomen en sluiten deze aan met de gebruikerscontroles (user controls) zodat er sprake is van een sluitend geheel van interne controle? Dit sluitend geheel is bepalend voor de blijvende integriteit van de opgeslagen gegevens en output van het systeem (transacties, managementinformatie, etc.).

* *Beoordeling van relatief omvangrijke ICT-gerelateerde activa*
In een tijdperk waarin zich steeds weer nieuwe boekhoudschandalen openbaren, is het mogelijk nog belangrijker dan in het verleden om vast te stellen dat er geen verborgen verliezen zijn opgenomen in de activeringen van de ICT-infrastructuur, systemen in productie en systemen in ontwikkeling. Naast de juiste toepassing van de waarderingsregels moet worden vastgesteld dat de waardering terecht is. De grootste risico's op onjuistheden worden gelopen ten aanzien van waarderingen van systemen in ontwikkeling. Dit is de moeilijkste categorie;

J.C. Boer RE RA
is sinds 1992 partner bij KPMG, en verbonden aan Information Risk Management, Assurance praktijk, Rotterdam. Hij heeft een brede ervaring bij veel beursgenoteerde en internationale ondernemingen. Veelvuldig is hij betrokken bij de ondersteuning van het management bij het oplossen van ICT-vraagstukken, zoals investeringsbeslissingen en de inrichting van de ICT-organisatie en informatiemanagement. Een ander ervaringsgebied is de uitvoering van beveiligingsonderzoeken, projectbeheersingsonderzoeken, systeemonderzoeken en onderzoeken gericht op ICT governance.

het 'opgestookte' deel van het budget is een slechte graadmeter, een beoordeling van de bereikte mijlpalen is noodzakelijk om te voorkomen dat inefficiënties in de activering worden meegenomen. In mijn ogen is een beoordeling van deze post door een ICT-auditor een absolute voorwaarde om te voorkomen dat hieruit naderhand onverwachte afboekingen naar voren komen. Een dergelijke full scope ICT-audit voorkomt dat de accountant later met de vraag wordt belaagd waarom hij in voorafgaande jaren activeringen heeft toegestaan die door afboekingen thans tot verliezen leiden.

Met de drie genoemde elementen zijn alle ICT-aspecten in relatie tot de jaarrekeningcontrole afgedekt. General ICT controls en system audits maken deel uit van de controle van de routinematige processen (inclusief het in BW art. 393 gevraagde element continuïteit) en de beoordeling van de ICT-gerelateerde activa dekt de controle af van niet-routinematige posten die onderdeel zijn van de balanscontrole.

Naschrift

Na het voorgaande nog eens te hebben doorgenomen komt het gevoel op dat het speelveld van ICT-audit als onderdeel van de jaarrekeningcontrole nu geheel is afgedekt. Jammer voor de toekomstige grijze koppen, ze kunnen dan vertellen over vroeger maar niet een idee aandragen voor een aanvulling op de full scope ICT-audit in het kader van de jaarrekeningcontrole. Of toch wel? Heden ten dage heeft de accountantsverklaring een terugblikkend karakter. Indien de verklaring toekomstgerichte elementen in zich krijgt, zal dit ook zijn invloed hebben op de ICT-auditwerkzaamheden. De ICT-auditinstrumenten zijn hiervoor al beschikbaar: de ICT governance reviews! Tot nu toe wordt dit aspect incidenteel vanuit de accountantscontrole opgepakt, namelijk in het geval de accountant de managementletter een toekomstgericht accent wil geven. Nu moet worden gezegd: dit zijn uitzonderingen. Maar wie weet wat de toekomst brengt ...