

Betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking:

De ondernemer

Dr. M. Arentsen

Inleiding – Strategie en organisatie bij CSM

Geconfronteerd met de nieuwe rapporteringsplicht van de accountant terzake van de betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking was mijn eerste reactie niet erg positief. Het was mij in het geheel niet duidelijk waarom er nu juist op dit gebied een nadere regeling moest worden getroffen en waarom dat zo nodig een wettelijke regeling moest zijn. Het gemis aan een dergelijke regeling had ik geenszins ervaren. Ook nu ik mij verder in de zaak heb verdiept en kennis heb genomen van de historie van het betreffende wetsartikel is mijn initiële conclusie in feite niet veranderd. Mijn twijfel aan het nut en de doelmatigheid van het nieuwe wetsartikel is nu wellicht wel wat meer onderbouwd. Mijn opvattingen over de – potentiële – effecten van de aanvulling van artikel 393 lid 4 worden uiteraard nogal ingekleurd door mijn ervaringen bij CSM.

De vraag rijst derhalve of aan mijn mening wel enige algemene geldigheid kan worden gegeven. Het lijkt daarom goed om een korte schets te geven van het bedrijf waar ik werkzaam ben. Daarbij wil ik kort ingaan op de activiteiten, de strategie, de organisatiestructuur, de managementcontrol procedures en de accountantscontrole.

CSM is een internationaal werkende groep van ondernemingen met meerdere produktgroepen. Vanuit de oorsprong als suikeronderneming is CSM sinds 1978 het diversificatiepad opgegaan. Thans worden drie kernactiviteiten onderscheiden:

- suiker;
- levensmiddelen;
- ingrediënten.

De netto-omzet van de groep over 1992/93 bedroeg *f* 2,5 miljard.

CSM streeft naar rendabele groei van de onderneming met behoud van haar zelfstandigheid. Belangrijke kenmerken van de concernstrategie zijn:

- soliditeit; onder andere blijkend uit een solide financiering;
- geleidelijkheid; gestreefd wordt naar een voortzetting van gestage winstgroei zoals die ook in de afgelopen 16 jaar is gerealiseerd;
- zelfstandigheid; gestoeld op een goede performance en een beproefde beschermingsconstructie.

Het kernbegrip dat bij deze kenmerken van de strategie een rol speelt is risicobeheersing. De strategie en de operationele uitvoering daarvan is erop gericht risico's zoveel moge-

Dr. M. Arentsen, registeraccountant, is financieel directeur van CSM nv te Diemen.

lijk onder controle te houden. Het is dan ook niet verwonderlijk dat ook bij het onderwerp geautomatiseerde informatieverwerking bij CSM risicobeheersing een belangrijke rol speelt. Met andere woorden, mijn twijfel aan het nut van de nieuwe wetgeving kan niet gestoeld zijn op gebrek aan belangstelling bij het management voor aspecten als betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking.

CSM is een structuurvennootschap met een raad van commissarissen, een concerndirectie en drie divisies, met in totaal een twintigtal werkmaatschappijen (deels in Nederland en deels in het buitenland gevestigd).

De organisatiestructuur en de voor de aansturing van de werkmaatschappijen gehanteerde managementcontrol procedures zijn naar mijn inschatting niet ongebruikelijk voor een bedrijf met de omvang en range van activiteiten van CSM. Wel kan worden opgemerkt dat de werkmaatschappijen een relatief grote zelfstandigheid hebben. De concernstaf en de divisiestaven zijn klein en uitgangspunt van de strategie is dat zoveel mogelijk beslissingen worden genomen op het niveau waar alle facetten ervan het beste kunnen worden overzien. Dit impliceert decentralisatie van beleid, waarbij binnen het kader van de managementcontrol procedures bepaalde kernbeslissingen, bijvoorbeeld belangrijke investeringen, managementbenoemingen of organisatiewijzigingen getoetst worden op divisie c.q. concernniveau.

Deze zelfde structuur van managementcontrol is ook relevant op het gebied van de geautomatiseerde gegevensverwerking. In beginsel wordt het beleid en de uitvoering daarvan decentraal per werkmaatschappij vastgesteld. Uiteraard vindt, zoals dat ook het geval is op andere gebieden, toetsing plaats op divisie- resp. concernniveau van belangrijke beleidsbeslissingen, bijvoorbeeld met betrekking tot investeringsprojecten of invoering van nieuwe informatiesystemen.

Een corporate informatiemanagement of au-

tomatiseringsafdeling ontbreekt. Coördinatie en onderlinge afstemming vinden plaats via een automatiseringscomité waarin vertegenwoordigers van het concern, de divisies en de grotere werkmaatschappijen zitting hebben. Beveiliging van de geautomatiseerde gegevensverwerking is zeker een onderwerp dat in toenemende mate aandacht krijgt binnen de normale managementcontrol procedures van CSM. Echter dit gebeurt wel op de niveaus in de organisatie waar dit zinvol is. In het overleg tussen de raad van commissarissen en de concerndirectie is het onderwerp nimmer aan de orde geweest. In het overleg tussen de raad van commissarissen en de concerndirectie komen onderwerpen aan de orde zoals de strategie, de jaarrekening, het jaarverslag, acquisities en afstotingen, ingrijpende reorganisaties etc.

Typisch operationele/organisatorische zaken op werkmaatschappijniveau komen in feite alleen in zeer uitzonderlijke situaties aan de orde, bijvoorbeeld indien er een 'major breakdown' zou zijn. Dit geldt a fortiori ook voor het gebied van de geautomatiseerde gegevensverwerking.

Accountantscontrole bij CSM

De vraag rijst wat tot heden de rol van de controlerende accountants was op het gebied van de geautomatiseerde gegevensverwerking. CSM heeft een adequate interne accountantsdienst die onder meer de opzet en werking van de informatieverwerkingssystemen van de werkmaatschappijen beoordeelt. De externe accountant certificeert de CSM jaarrekening op basis van de werkzaamheden van de interne accountantsdienst, op basis van de werkzaamheden die door buitenlandse accountants worden verricht en op basis van eigen aanvullende werkzaamheden.

De interne accountantsdienst zal zwakke plekken op het gebied van de beveiliging van de geautomatiseerde gegevensverwerking zeker melden bij de rapportage aan een werkmaatschappijdirectie en divisiedirectie. Met mede-

werking van de externe accountant is een programma van EDP-audits opgezet, waarbij uiteraard aan beveiligingsaspecten bijzondere aandacht wordt gegeven.

In de controlerapporten en management letters van de buitenlandse accountants komen beveiligingsaspecten van de geautomatiseerde gegevensverwerking in de praktijk niet aan de orde.

De certificerende accountant op groepsniveau, die de verklaring bij de jaarrekening geeft, maakt ook een accountantsverslag – een wettelijk verplicht verslag ex artikel 393 lid 4 – dat naar de concerndirectie en de raad van commissarissen gaat. Daarin komen voornamelijk onderwerpen aan de orde als grondslagen voor de jaarrekening, de toelichting bij de jaarrekening, stelselwijzigingen, de samenwerking met de interne accountantsdienst. Uiteraard is het goed denkbaar – als daar aanleiding toe is – dat in dit accountantsverslag specifieke risico's of onzekerheden met betrekking tot de groep of delen van de groep aan de orde worden gesteld. Er moet dan wel een goede reden zijn om zo zwaar het zoeklicht te zetten op dat specifieke element. Er moet met andere woorden dan wel iets zeer bijzonders aan de hand zijn. Bij CSM is dit echter nooit met betrekking tot de beveiliging van de geautomatiseerde gegevensverwerking het geval geweest.

De gang van zaken bij CSM op het gebied van de geautomatiseerde gegevensverwerking samenvattend kan het volgende worden gezegd. De verantwoordelijkheid voor het beleid op dit gebied ligt in eerste instantie op werkmataarschappij-niveau. Met het toenemen van het belang van informatiemanagement is er ook toenemende aandacht voor de beveiligingsaspecten daarvan. De interne accountantsdienst heeft hier een signalerende functie. Een programma van EDP-audits loopt. In het automatiseringscomité krijgt beveiliging specifieke aandacht.

Er is echter nooit aanleiding geweest om het onderwerp aan de orde te stellen in het ver-

slag van de certificerende accountant aan de raad van commissarissen en concerndirectie, noch in het overleg tussen raad van commissarissen en concerndirectie, noch in het overleg tussen certificerende accountant en de concerndirectie. In de beleving van het verantwoordelijk management bij CSM was er ook geen enkele aanleiding om daar iets aan te veranderen.

Artikel 393 lid 4 Boek 2 BW – De potentiële voordelen

Wij hebben nu echter te maken met de aanvulling van artikel 393 lid 4. Zoals minister Hirsch Ballin heeft opgemerkt: De aanleiding is de wens van de wetgever dat meer aandacht wordt besteed aan de betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking.

Nu dringen zich twee vragen op:

- 1 Is er meer aandacht nodig?
- 2 Heeft de minister een geëigend middel gekozen?

De eerste vraag kan eigenlijk zonder meer bevestigend worden beantwoord. Ja, meer aandacht voor betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking is gewenst. Het belang van geautomatiseerde gegevensverwerking en derhalve ook de risico's nemen voortdurend toe. De neiging bij het operationele management zal bestaan om aan het onderwerp beveiliging (in ruime zin) wat minder prioriteit te geven dan aan andere aspecten waarvan de voordelen onmiddellijk waarneembaar en meetbaar zijn. Enige extra stimulans tot meer aandacht kan geen kwaad. Wel moet men zich realiseren dat er voor het operationele management nog zoveel andere onderwerpen zijn waaraan eigenlijk ook meer aandacht gegeven zou moeten worden. Men denke bijvoorbeeld aan kwaliteit, service en marktgerichtheid, operationele risico's, kostenefficiëntie, produktiviteit etc. Het is met andere woorden nu net de kunst van goed management op evenwichtige wijze prioriteiten te

kiezen en voortdurend aanpassingen te overwegen en te maken.

De tweede vraag is: Is het verslag van de accountant richting de raad van commissarissen en concerndirectie het geëigende middel om meer aandacht voor 'betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking' te bewerkstelligen? Daarop is mijn antwoord: neen.

De accountant doet naar mijn mening niet een zodanig onderzoek in het kader van zijn controle van de jaarrekening dat op basis daarvan een gegrond oordeel over het onderwerp gegeven zou kunnen worden. Onder omstandigheden zou het – toevallig – wel eens zo kunnen zijn dat de accountant iets heeft geconstateerd op basis waarvan een zinnige rapportage kan worden gemaakt. Dit hoeft echter niet zo te zijn en het zal ook in verreweg de meeste gevallen niet zo zijn.

Nu kunnen in principe twee wegen worden bewandeld. De eerste weg is dat de accountant wordt verzocht om zijn onderzoek specifiek te richten op het onderhavige onderwerp. Dat is niet de bedoeling van de wetgeving. Het zal duidelijk zijn dat dat ook niet mogelijk is als er vanuit de onderneming geen moeite aan bestaat. Het alternatief is dat de accountant, teneinde te voldoen aan de wet, een inhoudsloze mededeling doet. Ik ben bang dat dat in de praktijk in verreweg de meeste gevallen de realiteit zal zijn.

Artikel 393 lid 4 – De nadelen

Men kan zich overigens afvragen waarom de accountant nu net over dit onderwerp per se iets moet zeggen. Er zijn toch veel meer gebieden waar materiële risico's en onzekerheden een rol kunnen spelen en waar eventueel door de accountant – als daar aanleiding toe is – over kan worden gerapporteerd. Men denke aan risico's en onzekerheden met betrekking tot de markt, het productieproces, milieu, etc. Ik acht het geen goede zaak om slechts één – op dit niveau van de organisatie minder

relevant – aspect er uit te lichten en daar dan extra aandacht aan te geven. Dat kan leiden tot een onevenwichtig oordeel over de gang van zaken bij de onderneming.

De minister heeft gezegd dat de nieuwe wetgeving niet mag leiden tot extra werk, te verrichten door de accountant of tot additionele kosten voor de onderneming of de accountant. Naar mijn inschatting zal dit toch moeilijk te vermijden zijn, tenzij hierover keiharde afspraken gemaakt worden met de controlerende accountant. Het gevolg is dan echter weer – in mijn analyse – een weinigzeggende mededeling.

Anderzijds, als de onderneming van mening is dat het wenselijk is dat dit risicogebied specifiek wordt afgedekt in de rapportering door de accountant, dan zal gericht onderzoek, wellicht met behulp van een EDP-audit, verricht moeten worden, hetgeen onherroepelijk leidt tot extra kosten.

Een aandachtspunt is de interpretatie door commissarissen van de mededeling door de accountant. Potentieel kunnen misverstanden ontstaan bij commissarissen over de betekenis van de mededeling en over de grondslag ervoor, hoezeer de accountant ook zijn best zal doen om een en ander duidelijk uit te leggen. Ik ben bang dat deze verplichting in de wet de verwachtingskloof zal vergroten, waarover rond het accountantsberoep reeds zoveel te doen is.

Het grootste probleem zie ik nog met betrekking tot de communicatie over dit voorschrift met de buitenlandse accountants. De nieuwe wetgeving is toch waarlijk niet goed aan hen uit te leggen. Mijn ervaring met name met Amerikaanse accountants is dat iedere poging om hen tot enige uitspraak over dit onderwerp te brengen, zal leiden tot extra werkzaamheden, waarbij de tekst van de rapportering erover zeker zal worden voorzien van de mededeling dat op basis van de verrichte werkzaamheden in feite geen enkele conclusie mag worden getrokken over de 'betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking'.

Ten slotte wil ik nog wijzen op het verhoogde aansprakelijkheidsrisico dat het gevolg kan zijn van de onduidelijkheid die door de wetgever is gecreëerd.

Conclusie

Alles overziend ben ik niet erg blij met de nieuwe wetgeving. Natuurlijk, we komen er – ook bij CSM – wel weer uit. We zullen goede afspraken maken met de accountant. We zullen afspreken dat er geen extra werk behoeft te worden gedaan en in ieder geval geen extra kosten doorbelast mogen worden. We zullen ons best doen om het allemaal zo goed mogelijk met de raad van commissarissen door te spreken. We zullen dit dus proberen verstandig aan te pakken zodat geen onnodige negatieve gevolgen ontstaan. Het is echter jammer dat het nodig is om op

deze wijze met nieuwe wetgeving om te gaan. Het ware beter als de overheid zich wat bescheidener had opgesteld en geen inbreuk had gemaakt op de relatie tussen accountant en opdrachtgever. De overheid is in feite een beetje op de stoel van de ondernemer gaan zitten door mede te bepalen wat wenselijk is in het managementproces. Dat is naar mijn mening een ongewenste ontwikkeling. Het is de kunst van goed management om 'veel ballen tegelijkertijd in de lucht te houden'. Het is evenwicht verstorend wanneer door de overheid bijzondere aandacht – vrij willekeurig en gedwongen – op slechts één aspect van het beleid wordt gevestigd.

Ik hoop dan ook dat wij de aanvulling van artikel 393 lid 4 kunnen zien als een kleine ontsporing van een overheid die zich ten doel stelt steeds verder terug te treden, eerder dan als een opmaat van toekomstig overheidsbeleid.