

# de Accountant

Maandblad van het Koninklijk NIVRA 106e jaargang, januari 2000 / 5

• **RJ-richtlijn Beleggingsinstellingen**

Onderzoek competenties toezichhouders  
middelgrote ondernemingen

**Interview met drs Saskia J Stuiveling**  
president Algemene Rekenkamer

NIVRA

## de Accountant

Orgaan van het Koninklijk  
Nederlands Instituut van  
Registeraccountants

orde ingesteld bij wet van 28 juni 1962  
uitgegeven in opdracht van het Koninklijk  
NIVRA door Elsevier bedrijfsinformatie bv

De in dit tijdschrift voorkomende  
meningsuitingen mogen niet worden  
gezien als officiële zienswijzen van het  
NIVRA, tenzij zulks uitdrukkelijk is vermeld.  
Overnemen uit de inhoud van dit tijdschrift  
is mogelijk met bronvermelding ISSN  
0001-4729

### HOOFDREDACTEUR

H. Mik RA

### EINDREDACTIE

drs N.J. Tieleman

mevr. M.C. Brouwer-Franken

Postbus 7984, 1008 AD Amsterdam,

telefoon 020-3010369/368,

fax 020-3010321,

e-mail n.tieleman@nivra.nl,

m.brouwer@nivra.nl

### REDACTIE

P.H.E. Bartholomeus RA

mr W.P. van Berkel

prof.dr A.J. Bindenga RA

G.W. Greveling RA

drs J. Lindenaar RA

mevr. dr G.C.M. Majoer RA

prof. W.P. Moleveld RA

prof.dr.s H. van Nimwegen RA

### ABONNEMENTEN

Koninklijk NIVRA, Postbus 7984,

1008 AD Amsterdam,

telefoon 020-3010217, prijs f 150,-

per jaargang, voor studerende f 80,-

losse nummers f 17,50,

prijzen exclusief BTW

Abonnementen kunnen op elk gewenst  
tijdstip ingaan en lopen automatisch door,  
tenzij dertig dagen voor de vervaldatum  
schriftelijk wordt opgezegd. Adreswijziging:  
schriftelijk drie weken van te voren; oud  
(zoals op adresstrook staat vermeld) en  
nieuw adres opgeven.

### ADVERTENTIES

Elsevier bedrijfsinformatie bv, J. ter Laak,

Postbus 152,

1000 AD Amsterdam,

telefoon 020-5159619, fax 020-5159782

### PRODUCTIE

Prepress: PlantijnCasparie Den Haag

Druk: Hoonte Bosch & Keuning



**Uitgeversverbond**  
Groep uitgevers voor  
vak en wetenschap

## Interview met Rekenkamer president drs Saskia J Stuiveling

In mei 1999 werd drs Saskia J Stuiveling benoemd tot president van de Algemene Rekenkamer. William Rothuizen sprak met haar.

Veel mensen weten nog altijd niet dat de Rekenkamer een veel bredere taak heeft dan het alleen maar op de centen letten. En net als haar voorganger heeft ook Saskia Stuiveling zorg over de integriteit van de rijksoverheid. "In een tijd van ontgrenzing is het heel belangrijk dat de medewerkers van een organisatie die met publiek geld omgaan diep doordrongen zijn van het besef dat die gulden niet van hen zijn."

Soms loopt de Rekenkamer tegen de grenzen van haar bevoegdheid aan. Zo is er als het gaat om rechtstreeks binnengekomen Europese gelden sprake van een gat in het controlestelsel. Dat gat moet gedicht. **306**



Manja Brouwer

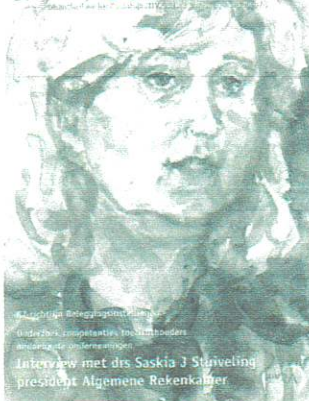
## De ontwerp-richtlijnen "Personeelsbeloningen" en "Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa"



Fotostock

Mr drs L.J. Wortel RA en E.J.W.M. Razenberg RA bespreken respectievelijk de nieuwe ontwerp-richtlijn "Personeelsbeloningen" en die over "Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa". De heer Wortel staat in zijn artikel met name stil bij de verwerking van pensioentoezeggingen. Razenberg verwacht dat de toepassing van de ontwerp-richtlijn "Bijzondere waardevermindering van vaste activa" tot discussie zal leiden en roept de lezers op de richtlijn te toetsen en commentaar te leveren. **320**

## de Accountant



## Bij de omslag

De omslagillustratie van drs Saskia J Stuiveling, president van de Algemene Rekenkamer, die tot stand kwam in samenwerking met de Portretwinkel in Haarlem, is van de hand van de portretist Edgar Jansen (1960). Hij is opgeleid aan de Rijksacademie van Beeldende Kunsten te Amsterdam. Hij is al twintig jaar intensief bezig met de portretkunst en past daarbij aquarel-, pastel- en olieverftechnieken toe. Zijn werk kenmerkt zich door een losse lijnvoering en een impressionistisch coloriet. In het verleden heeft Edgar veel reisimpressies getekend in onder andere India. De laatste jaren werkt hij veel naar dynamische onderwerpen zoals muziek en dans (ballet en flamenco). Zijn werk wordt regelmatig geëxposeerd.

## Laatste Limperg Dag

Op 18 november 1999 is de tiende en tevens laatste Limperg Dag gehouden. Arnold Schilder hield een spraakmakende voordracht over "Trust & Assurance. Het belang van toezicht voor het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer". Past het monopolie van accountants op het gebied van verklaringen bij jaarrekeningen en aanverwante artikelen nog wel in een markt van vrije mededinging? Ook stelde hij de vraag welke onafhankelijke instantie toezicht zou moeten uitoefenen op accountantskantoren. **323**



Marja Brouwer

## Bestuurlijke informatieverzorging: een geestige materie



Simone van Es

Barend Bergh RA bespreekt de grondslagen van het vakgebied bestuurlijke informatieverzorging-administratieve organisatie (BIV-AO) en poogt deze zodanig te herformuleren dat de bruikbaarheid ervan wordt bevorderd. Hij concludeert dat een methode waarbij de uitkomsten van analyse en van het gebruik van referentiemodellen onder elkaars controle staan voordelen biedt voor zowel de theorievorming als de praktijk. **334**

## Corporate governance en middelgrote ondernemingen

KPMG heeft onderzoek gedaan naar welke competenties toezichhouders bij middelgrote ondernemingen moeten hebben om hun taak naar behoren te vervullen. Dr J.R.H.J. van Kuijck RA RC en drs M.J.M. Mohnen presenteren in een lezenswaardig artikel de resultaten van het onderzoek. Het bleek dat vooral in de categorie bedrijven vijftig tot honderd medewerkers het aantal toezichthoudende organen fors is toegenomen. **342**

De kopij voor het februari-nummer staat al vast. De deadline voor het maartnummer is 21 januari 2000.

De polyethyleenverpakking waarin 'de Accountant' wordt verzonden is onschadelijk in de vuilverbranding en is evenmin van invloed op de kwaliteit van het grondwater.

<b>DÉBUT DE SIÈCLE?</b>	<b>305</b>
<i>prof.dr R.G.A. Vergoossen RA</i>	
<b>"DOOR DE ONTGRENZING KAN DE PUBLIEKE GULDEN ZOEKRAKEN"</b>	<b>306</b>
<i>W. Rothuizen in gesprek met drs S.J. Stuiveling, president Algemene Rekenkamer</i>	
<b>DE BETEKENIS VOOR DE PRAKTIJK VAN DE OPENBARE ACCOUNTANT</b>	<b>312</b>
<i>H. Baas RA</i>	
<b>DE ONTWERP-RICHTLIJN PERSONEELSBELONINGEN</b>	<b>317</b>
<i>mr drs L.J. Wortel RA</i>	
<b>BIJZONDERE WAARDEVERMINDERING VAN VASTE ACTIVA</b>	<b>320</b>
<i>E.J.W.M. Razenberg RA</i>	
<b>SCHILDER PLEIT VOOR ONAFHANKELIJK TOEZICHTORGAAN VOOR ACCOUNTANTS</b>	<b>323</b>
<i>Limperg Dag 1999</i>	
<b>GESIGNALEERD</b>	<b>324</b>
<b>BELEGGERS WILLEN (PRESENTATIE VAN) PERFORMANCE!</b>	<b>328</b>
<i>Wiegert N. van der Meij RA</i>	
<b>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: ESPERANTO OF BABYLONISCHE SPRAAKVERWARRING</b>	<b>332</b>
<i>Inaugurele rede prof.dr R.G.A. Vergoossen RA</i>	
<b>BESTUURLIJKE INFORMATIEVERZORGING: EEN GEESTIGE MATERIE</b>	<b>334</b>
<i>Barend Bergh RA</i>	
<b>CORPORATE GOVERNANCE EN MIDDELGROTE ONDERNEMINGEN: INRICHTING VAN DE TOEZICHTHOUDENDE FUNCTIE</b>	<b>342</b>
<i>dr J.R.H.J. van Kuijck RA RC en drs M.J.M. Mohnen</i>	
<b>POST-DOCTORALE CONTROLLERSOPLEIDING NIVRA-NYENRODE ERKEND DOOR VERENIGING VAN REGISTERCONTROLLERS</b>	<b>348</b>
<b>SELECT</b>	<b>350</b>
<b>TUCHTRECHT</b>	<b>354</b>
<b>NIVRA-NIEUWS</b>	<b>356</b>

*De redactie van 'de Accountant' wenst haar lezers een voorspoedig 2000*

# Bestuurlijke informatieverzorging:

BAREND BERGH RA<sup>1)</sup>

*Een haas holt door de wei. Hij let niet op. Hij botst tegen een hek op. De klap komt hard aan. Hij dolt doelloos in het rond. Er staan ook een paar koeien in de wei. De haas botst tegen een koe op. De tweede klap is te veel. De haas valt flauw. Hij ligt onder de koe. "Kijk eens" zegt de koe tegen de andere koeien, "ik heb een haas gevangen". (Janwillem van de Wetering, Moord zonder lijk - Lijk zonder moord, A.W. Bruna & Zoons, 1983)*

Doel van dit artikel is de grondslagen van het vakgebied bestuurlijke informatieverzorging-administratieve organisatie (BIV-AO)<sup>2)</sup> zodanig te herformuleren dat de bruikbaarheid ervan wordt bevorderd. Die bruikbaarheid wordt afgemeten aan de mate waarin de grondslagen een bijdrage leveren aan de mogelijkheid tot het incorporeren van nieuwe theoretische inzichten, aan het oplossen van praktische inrichtingsvraagstukken en aan de theorievorming zelf. De theorie op toepassingsniveau wordt in dit artikel niet behandeld.

Eerst wordt langs deductieve weg de rol van het vakgebied BIV-AO binnen de economische wetenschap afgebakend. Daarna wordt langs inductieve weg de betekenis van het vakgebied verduidelijkt door een nadere beschouwing van het vakidoom. De reden van deze keuze is, dat als de rol en betekenis van een vakgebied voor het oplossen van bestuurlijke vraagstukken onduidelijk blijft, de bruikbaarheid van de theorie onder druk komt te staan.

Het vakgebied BIV-AO benadert inrichtingsvraagstukken vanuit twee invalshoeken: Het realiseren van interne controle hetgeen mede verklarend is voor de inrichting van de bestuurlijke informatieverzorging en de inrichting van de bestuurlijke informatieverzorging welke mede is gericht op het realiseren van interne controle. In de twee laatste paragrafen wordt de tweede invalshoek verder uitgewerkt, de eerste invalshoek wordt in dit artikel niet verder behandeld. Eerst wordt een omschrijving gegeven van het vraagstuk bestuurlijke informatieverzorging. Ten slotte wordt een methodologische aanzet voor een inrichtingsmethode van de bestuurlijke informatieverzorging gegeven. Deze aanzet is er op

gericht de kwaliteit van het inrichtingsproces en de theorievorming te bevorderen.

## Afbakening binnen de economische wetenschap

*For a moment try to imagine that you are in a desert and that you would like to have a drink. You want to take out your maps to find your way to the nearest oasis, but you discover to your horror that you can only find nautical charts in your backpack. The decision to walk in a certain direction can still be right but is based on sheer luck. This is an undesirable situation. It is much more healthy to objectify the decision making process. The extent to which decisions can be objectified, is inextricably tied to the quality of information that supports the decisions involved<sup>3)</sup>.*

Het bestaan van een wetenschap kan worden verklaard vanuit de rol die zij speelt in een waarnemingsveld. De rol van de economische wetenschap wordt bepaald door het begrip schaarste en het handelen van de mens gericht op het vergroten van welvaart. Bij het handelen gericht op het vergroten van welvaart worden keuzes gemaakt over het alloceren van schaarse productiemiddelen. Deze allocatie is het kenobject van de economische wetenschap en dat van de subdisciplines. Populair geformuleerd is het kenobject de bril waarmee wij naar verschijnselen kijken, het ervaringsobject bepaalt het bereik van de waarneming. De rollen van de economische wetenschap als geheel en die van een aantal subdisciplines worden hierna aan de hand van hun ervaringsobject nader afgebakend.

## De ervaringsobjecten

Het ervaringsobject van de economische wetenschap is het economisch handelen van

de mens. De subdisciplines beperken zich tot een bepaald facet van dat economisch handelen. Bij de algemene economie is dat het handelen van de mens binnen volkshuishoudingen, bij de bedrijfseconomie het handelen van individuen gericht op de voortbrenging binnen organisaties. Hierbij verstaat ik onder voortbrenging een stelsel van processen dat is gericht op het leveren van prestaties en het afleggen van verantwoording. Voor de definitie van organisaties sluit ik aan bij Van Egten, die stelt dat organisaties worden gevormd door het geheel van relaties die mensen bewust met elkaar aangaan om daardoor een gemeenschappelijk doel te bereiken (Egte91). BIV-AO is allereerst een bedrijfseconomische discipline.

Het ervaringsobject van de bedrijfseconomie is zoals hiervoor gesteld het economisch handelen van individuen, gericht op de voortbrenging binnen organisaties. Bij de organisatiekunde wordt de waarneming van dat economisch handelen van individuen reeds beperkt tot de bijdrage die de inrichting van organisaties daaraan levert. Bij BIV-AO wordt deze waarneming nog verder beperkt door slechts de bijdrage van de bestuurlijke informatieverzorging en de interne controle in ogenschouw te nemen. BIV-AO is een subdiscipline van de organisatiekunde.

## Bestuurlijke informatie, besluitvorming en het bestuurlijk informatiesysteem

Bestuurlijke informatie vormt de brug tussen besluitvorming van individuen en voortbrenging. De kwaliteit van de besluitvorming wordt sterk beïnvloed door de kwaliteit van de informatie waarmee deze wordt gevoed. Het begrip kwaliteit wordt hier gedefinieerd als de mate waarin de gepercipieerde hoedanigheid van een verschijnsel aan de verwachtingen beantwoordt. Het bestuurlijk informatiesysteem is gericht op het systematisch verzorgen van de bestuurlijke informatie. Dit is een geformaliseerd systeem en bestaat uit een geheel van mensen, middelen, en procedures<sup>4)</sup>.

## BIV-AO in de woestijn

Deze paragraaf werd geopend met een cursiefje over een dorstige reiziger in een woestijn. Het ervaringsobject van BIV-AO is in

# een geestige materie

dit voorbeeld de bijdrage die de bestuurlijke informatieverzorging aan de reiziger levert om op economische wijze een oase te kunnen bereiken (de voortbrenging). Het bestuurlijk informatiesysteem is gericht op het verzorgen van de benodigde informatie en bestaat uit de reiziger, [zee]kaarten en procedures om die benodigde informatie te kunnen verzorgen.

Als wij de kwaliteit van de procedures buiten beschouwing laten, is de kwaliteit van

**Als wij de kwaliteit van de procedures buiten beschouwing laten, is de kwaliteit van de beschikbare middelen twijfelachtig.**

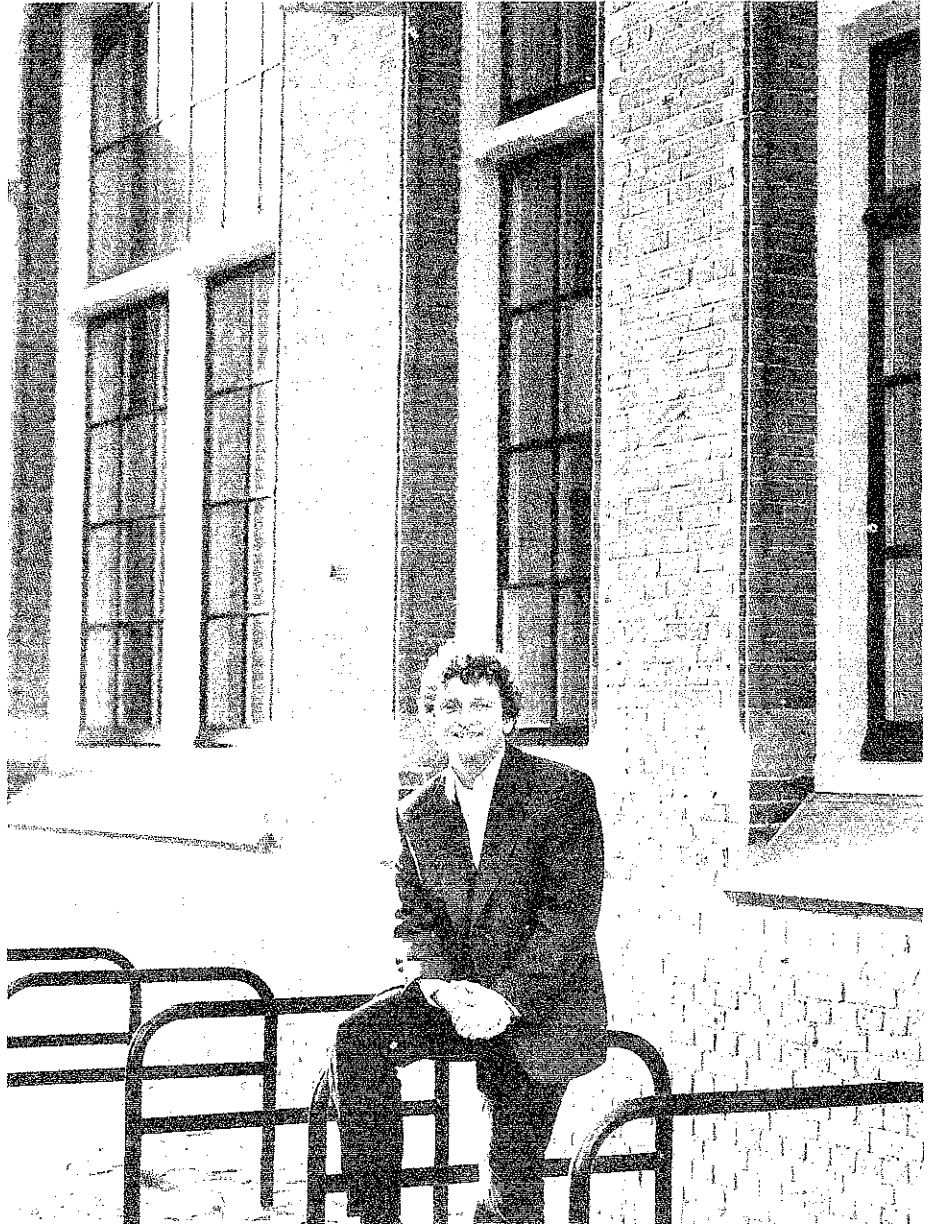
de beschikbare middelen (zeekaarten) twijfelachtig. De waargenomen kwaliteit van deze kaarten haalt het namelijk niet bij de verwachte kwaliteit. De kwaliteit van een besluit om in een bepaalde richting te lopen is hiermee uiteraard ook twijfelachtig.

#### Nadere beschouwing van het vakidloom<sup>5)</sup>

*Our language determines our view of reality, because we see things through it (David Pears, Wittgenstein, Fontana/Collins, 1974).*

*De betekenis van een woord is de methode van zijn verificatie. (C.A. van Peursen, Strategie van de cultuur, Elsevier, 1972)*

*Het Arabisch kent wel honderden woorden voor het woord "paard". Daaruit blijkt dat het paard in het leven der Arabieren een belangrijke rol speelt. De joden kennen het woord chotspe. Daaruit blijkt dat de joden brutaal zijn. De Etrusken kenden geen woorden voor "links" en "rechts". Daaruit blijkt dat zij het verschil tussen links en rechts niet kenden en daarom verdwaalden zij steeds. Niemand weet waar zij zijn ge-*



Simone van Es

Bergh: Een methode waarbij de uitkomsten van analyse en van het gebruik van referentiemodellen onder elkaars controle staan, biedt voordelen zowel voor de theorievorming als voor de praktijk.

*bleven (Karel van het Reve, Uren met Henk Broekhuis).*

In deze paragraaf worden de belangrijkste begrippen binnen het vakgebied BIV-AO nader beschouwd en worden de relaties tussen deze begrippen expliciet gemaakt. Op deze wijze wordt de betekenis van het vakgebied voor het oplossen van inrichtingsvraagstuk-

ken verduidelijkt. Met het eenduidig inhoud geven aan termen worden tevens begripsverwarringen mogelijk voorkomen.

#### *Bestuurlijke informatieverzorging versus administreren*

Bestuurlijke informatieverzorging<sup>6)</sup> wordt gedefinieerd als alle activiteiten gericht op het systematisch verzorgen van informatie

ten behoefte van het besturen van organisaties. En administreren als het systematisch verwerken van gegevens ten behoeve van het besturen van organisaties. Het onderscheid schuilt hierin dat administreren zich beperkt tot de verwerking van gegevens, te weten het verzamelen, vastleggen en veredelen<sup>7)</sup> van gegevens. Bestuurlijke informatieverzorging omvat tevens het doen ontvangen van informatie<sup>8)</sup>. Het doen ontvangen van informatie verwijst nadrukkelijk naar de factor mens. Het betreft het verstrekken van informatie en dat op zodanige wijze dat de ontvanger (de mens) wordt bereikt en dat de ontvangen informatie bijdraagt aan diens kennisbeeld.

#### *Administreren, administratie en administratieve organisatie*

Administreren leidt tot een administratie, zijnde het geheel van financiële en niet financiële vastleggingen die voor het besturen van organisaties van belang zijn. Om de (goede) werking van de administratie te waarborgen, wordt deze georganiseerd. Dit complex van organisatorische maatregelen wordt de administratieve organisatie genoemd en wordt gedefinieerd als het gehele complex van organisatorische maatregelen die direct of indirect betrekking hebben op de (goede) werking van de administratie. Met de werking van de administratie wordt verwezen naar de mate waarin deze een bijdrage levert aan de interne controle.

#### *Het doel van interne controle*

Het doel van interne controle is het beheersen van de voortbrenging, of met andere woorden primair het voorkomen en secundair het tijdig achterhalen van (on)opzettelijke fouten in de voortbrenging. Hierbij wordt interne controle<sup>9)</sup> gezien als "een proces gericht op de beheersing van die voortbrenging" of in de woorden van het COSO-rapport als "een proces gericht op het verschaffen van redelijke zekerheid dat organisatiedoelstellingen worden gerealiseerd" (COSO92).

#### *Aandachtsvelden van interne controle*

Binnen de voortbrenging worden de volgende, op het COSO-rapport gebaseerde, aandachtsvelden van interne controle onderscheiden<sup>9)</sup>:

- de kwaliteit (effectiviteit en efficiëntie) van de bedrijfsactiviteiten<sup>10)</sup>;
- de kwaliteit (betrouwbaarheid, efficiëntie en continuïteit) van de gegevensverwerking ten behoeve van de interne en externe berichtgeving;

- de kwaliteit (effectiviteit en efficiëntie) van het handelen met betrekking tot de regelgeving welke op de huishouding van toepassing is. Hierbij kan worden gedacht aan verslaggevingsregels, fiscale regelgeving, milieuriichtlijnen etc.

Interne controle wordt hiermee ruimer opgevat dan wat in Nederland gebruikelijk is. Van oudsher ligt het accent primair bij de betrouwbaarheid<sup>11)</sup> van de bestuurlijke informatieverzorging<sup>12)</sup> en bij de beheersing van de bedrijfsactiviteiten<sup>13)</sup> op operationeel niveau.

Het nut van de indeling in aandachtsvelden is gelegen in het feit dat wezenlijk verschillende instrumenten van interne controle moeten worden toegepast om het doel van interne controle te realiseren. Een op het toepassen van instrumenten gebaseerd onderscheid in aandachtsvelden sluit goed aan bij wat Joëls stelt in zijn artikel (Joël98). Joëls maakt in dit artikel een onderscheid binnen het stelsel van interne controle tussen het interne beheersingssysteem en het interne betrouwbaarheidssysteem en stelt dat dit onderscheid wordt gemaakt gezien de verschillende problematiek en de aard der toe te passen instrumenten. Of in de woorden van Joëls: "Daarentegen zijn de toe te passen instrumenten met betrekking tot het te voeren en het gevoerde interne betrouwbaarheidssysteem van andere aard en omvatten zowel het treffen van op de betrouwbaarheidseis gerichte organisatorische maatregelen (die in belangrijke mate een preventieve werking hebben), als het verrichten van specifieke controlehandelingen."

#### *Internal control, interne controle en informatiecontrole*

In zijn inaugurele rede (Leeu97) besteedt Van Leeuwen aandacht aan de begrippen BIV, interne controle, internal control en informatiecontrole. Op pagina 13 staat: "Het vak BIV omvat (slechts) de effectiviteit en efficiëntie van de informatieverzorgende processen en niet (zoals het COSO-rapport aangeeft) de effectiviteit en efficiëntie van alle processen.

Aangezien het Nederlandse woord interne controle lijkt op het Angelsaksische woord internal control, maar er sprake is van twee geheel verschillende begrippen, stel ik voor het begrip interne controle, in het kader van BIV, te vervangen door informatiecontrole." En op pagina 31 staat: "Aan de andere kant zijn naar mijn mening niet alle aspecten van het management control- of interne beheer-

singssysteem even goed uitgewerkt in COSO. Het begrip internal control volgens het COSO-rapport is in feite vlees (geen management control) noch vis (geen informatie voor het beheersen van processen)."

Hierin kan ik mij niet helemaal vinden. Van Leeuwen gaat naar mijn mening voorbij aan het feit dat de behoefte aan bestuurlijke informatie een afgeleide is van wat COSO noemt "an entity's basic objectives" en de bedrijfsactiviteiten. De effectiviteit van bestuurlijke informatie kan vervolgens worden afgemeten aan de mate waarin deze een bijdrage levert aan het realiseren van die "basic objectives". Internal control volgens het COSO-rapport kan dus wel voor vis doorgaan. De kwaliteit van de onderliggende gegevensverwerking kan vervolgens worden afgemeten aan de mate waarin deze een bijdrage levert aan het voorzien in de informatiebehoeften.

Het lijkt mij dat het afmeten van de effectiviteit van bestuurlijke informatie aan de mate waarin deze een bijdrage levert aan het realiseren van organisatiedoelstellingen, hetzelfde is als wat Vaassen in zijn inaugurele rede (Vaas98) noemt de "toetsing van informatie aan daartoe opgestelde normen".

### **De informatiecontrole is net als de interne controle een proces en vormt hiervan een subset.**

Waarbij Vaassen dit beperkte interne controlebegrip aanduidt als informatiecontrole. Ik zou de term informatiecontrole ook willen betrekken op de onderliggende gegevensverwerking. De informatiecontrole is net als de interne controle een proces en vormt hiervan een subset. Binnen het kader van de informatiecontrole wordt betrouwbaarheid door mij als een apart kwaliteitsaspect van gegevensverwerking onderkend: Gezien het feit dat instrumenten om die betrouwbaarheid te waarborgen wezenlijk verschillen van de instrumenten die nodig zijn om de informatiebehoeften te bepalen.

De in de vorige twee alinea's gevolgde gedachtengang kan ook worden gevonden in het artikel (Joël98). Joëls stelt daar "Bij de

relevantie-eis dient men zich namelijk de vraag te stellen welke informatie moet worden verschaft" en "Bij de betrouwbaarheids-eis gaat het echter om het ontstaansproces van informatie, met andere woorden: Hoe is de te verstrekken informatie tot stand gekomen". De eerste vraag kan worden beantwoord door de relevantie van informatie af te meten aan de mate waarin deze een bijdrage levert aan het realiseren van organisatie-doelstellingen. De tweede vraag kan worden beantwoord door de betrouwbaarheid van de gegevensverwerking af te meten aan de mate waarin deze een bijdrage levert aan het voorzien in de (relevant geachte) informatiebehoefte.

Gezien de verschillende problematiek dienen de twee vragen wél te worden onderscheiden, daarentegen zijn zij niet te scheiden. Het gaat namelijk om dezelfde door het totale BIV-systeem te verstrekken informatie. Ik zou de term informatiecontrole zowel willen betrekken op de relevantie- als op de betrouwbaarheidseis. Uiteindelijk dragen beide bij aan de effectiviteit.

#### *Het stelsel van interne controle*

Het stelsel van interne controle omvat de volgende categorieën instrumenten:

- de maatregelen van organisatorische aard (ex ante):
  - delegeren van bevoegdheden;
  - procedures, waaronder die met betrekking tot de te verrichten specifieke controlehandelingen;
  - fysieke beveiligingsmaatregelen.
- de verrichte specifieke controlehandelingen (ex post).

Er wordt in de regel van een stelsel van interne controle gesproken omdat de kwaliteit van het ene instrument de kracht van een ander kan beïnvloeden. Zo is de kracht van de verrichte specifieke controlehandelingen afhankelijk van de kwaliteit van de organisatorische maatregelen<sup>14)</sup>. De maatregelen van organisatorische aard zijn een randvoorwaarde voor een doeltreffende en doelmatige interne controle. De kracht van de organisatorische maatregelen is weer afhankelijk van de kwaliteit van de interne controle-omgeving. Het doel van interne controle is zoals eerder gesteld primair het voorkomen en secundair het tijdig achterhalen van (on)opzettelijke fouten in de voortbrenging. Dit sluit goed aan bij de indeling van het stelsel van interne controle. De organisatorische maatregelen zijn preventief (voorkomend) en de verrichte specifieke controlehandelingen repressief (achterhalend) van aard. Aangete-

kend wordt dat van de repressieve instrumenten een preventieve werking uitgaat.

#### *Instrument: delegeren van bevoegdheden/ functiescheiding*

Met het delegeren van bevoegdheden wordt verantwoordelijkheid overgedragen voor het vervullen van taken en het bewaren van de waarden waarop deze taken betrekking hebben. Daar waar sprake is van delegatie kan het controleproces nader worden geobjectiverd met het scheiden van bevoegdheden (rol en tegenrol). Onderscheiden worden de bevoegdheid tot het stellen van normen, het afleggen van verantwoording over het feitelijk bedrijfsgebeuren en die van het verrichten van controlewerkzaamheden. Informatie is toetsbaar waar de gegevens waaruit deze is opgebouwd, autonoom en onafhankelijk van elkaar worden gegenereerd en met elkaar in verband worden gebracht. Wordt het scheiden der bevoegdheden slechts gezien als een bijdrage aan het waarborgen van de betrouwbaarheid van informatieverzorging, dan wordt van oudsher hiervoor het begrip functiescheiding gebruikt. De langs deze weg gevormde functies kunnen zoals bekend verder vanuit een controletechnische optiek worden benoemd. Hierbij worden vijf varianten onderscheiden, te weten de beschikende, uitvoerende, bewarende, registrerende en controlerende functie.

#### *Instrument: procedures*

Een procedure is een bepaalde opeenvolging van instructies. De term procedure laat in het midden of de instructies gericht zijn op het handelen van de mens of een plaats hebben binnen een geautomatiseerd systeem<sup>15)</sup>. De term laat tevens in het midden of de instructies zijn gericht op het verzorgen van bestuurlijke informatie dan wel op andere aandachtsvelden van interne controle binnen de voortbrenging.

#### *Instrument: fysieke beveiligingsmaatregelen*

Fysieke beveiligingsmaatregelen zijn er minimaal op gericht dat de gedelegeerde verantwoordelijk daadwerkelijk kan worden gedragen<sup>16)</sup>.

#### *Instrument: de verrichte specifieke controlehandelingen*

Specifieke controlehandelingen richten zich primair op het tijdig achterhalen van (on)opzettelijke fouten in de voortbrenging. Benadrukt wordt dat interne controle zoals eerder gesteld een proces is. Dit komt ook tot uitdrukking binnen het stelsel van interne controle waar procedures met betrekking

tot de te verrichten en de verrichte specifieke controlehandelingen zelf na elkaar in de tijd zijn geplaatst.

#### *Administratieve organisatie versus*

#### *maatregelen van organisatorische aard*

Nu moet eerst even worden stilgestaan bij de relatie tussen de begrippen administratieve organisatie en maatregelen van organisatorische aard binnen het stelsel van interne controle. Het begrip administratieve organisatie verwijst naar dat complex van organisatorische maatregelen dat direct of indirect betrekking heeft op de werking van de administratie. De reikwijdte van de maatregelen van organisatorische aard binnen het stelsel van interne controle is breder. Deze richt zich tevens op de bedrijfsactiviteiten, het niet geformaliseerde deel van de gegevensverwerking en de regelgeving die op de huishouding van toepassing is.

#### *Opzet, bestaan en werking van het stelsel van interne controle*

Bij een beoordeling van een stelsel van interne controle<sup>17)</sup> worden vaak de begrippen opzet, bestaan en werking gebruikt. De term "opzet" verwijst naar het complex van maatregelen van organisatorische aard zoals deze vooraf zijn vastgesteld. De term "bestaan" verwijst naar het complex van maatregelen van organisatorische aard waarvan op grond van waarnemingen is vastgesteld dat zij worden nageleefd. De term "werking" ten slotte verwijst naar de bijdrage die het stelsel van interne controle levert aan het realiseren van het doel. Indien de interne controle werkt, dan beantwoordt deze aan het gestelde doel. Wordt gesproken van de werking van de interne controle, dan geeft dit de mate aan waarin deze aan het doel beantwoordt.

#### *Verantwoordelijkheid voor de werking van de interne controle*

De leiding is in eerste<sup>18)</sup> en laatste instantie verantwoordelijk voor de werking van de interne controle en dit veronderstelt derhalve "eigenaarschap" over het stelsel van interne controle. Binnen hiërarchische verhoudingen wordt verantwoordelijkheid voor de werking van de interne controle gedelegeerd, zonder dat de leiding hiermee van de eindverantwoordelijkheid wordt ontheven.

#### *De betekenis van de interne controle voor de bestuurlijke informatieverzorging*

Zowel bestuurlijke informatieverzorging als interne controle zijn processen die onlosmakelijk met elkaar zijn verbonden. Het doel van interne controle, direct gericht op de

bestuurlijke informatieverzorging, is primair het voorkomen en secundair het tijdig achterhalen van (on)opzettelijke fouten daarin. Indien bedrijfsactiviteiten overheerst zijn, komt de betrouwbaarheid van de bestuurlijke informatieverzorging onder druk te staan. Een eenvoudig voorbeeld is inadequate fysieke beveiliging van een magazijn. Daarmee ontstaat het interne controlerisico dat afname van de voorraad niet wordt geregistreerd. Zodoende is de betrouwbaarheid van de voorraadadministratie niet gewaarborgd. Betrouwbare informatieverzorging kan niet los worden gezien van de mate waarin bedrijfsactiviteiten worden beheerst, van de werking van de interne controle in deze.

#### Het vraagstuk van de bestuurlijke informatieverzorging

##### *Missie, doelstellingen en succes*

De missie is de uitdrukking van een drijfveer om iets tot stand te brengen, om in een behoefte te voorzien. Doelen voor de organisatie(-eenheden) vormen hiervan een concrete neerslag. Het succes van een organisatie wordt afgemeten aan het realiseren van die doelen. In het algemeen worden doelen onderscheiden naar doelen op operationeel, tactisch en strategisch bestuurlijk niveau. Aldus ontstaat een doelstellingenhiërarchie. De niveaus liggen op een continue verdeelde schaal. Of besturende activiteiten als strategisch, tactisch of operationeel zijn aan te merken is mede afhankelijk van de omvang en de daarmee samenhangende graad van arbeidsverdeling binnen organisaties.

##### *De interne en externe dimensie*

De voortbrenging bevindt zich in de interne dimensie, van waaruit besluitvorming wordt gevoed met informatie. De omgeving voegt een tweede externe dimensie toe<sup>19</sup>. In de wisselwerking tussen organisatie en omgeving is besluitvorming primair gericht op de vraag of de organisatie de voortbrenging moet stoppen, wijzigen of continueren. De kwaliteit van de voortbrenging wordt afgemeten aan de mate waarin deze een bijdrage levert aan het realiseren van doelstellingen voor de organisatie. Het stelsel van interne controle is erop gericht het realiseren van deze doelstellingen te waarborgen.

##### *Succes in de interne en externe dimensie*

Zoals gesteld kan het succes van een organisatie worden afgemeten aan het realiseren van doelstellingen. Dit houdt in dat succes enerzijds wordt afgemeten aan de mate waar-

in de voortbrenging wordt beheerst en anderzijds door de kwaliteit waarmee die organisatie in de omgeving wordt gepositioneerd.

##### *Besluitvorming en het vakgebied BIV-AO*

Besluitvorming steunt op informatie uit zowel de interne als de externe dimensie. Het vakgebied BIV-AO bestudeert de inrichting van de informatieverzorging ten behoeve van het besturen van organisaties, rekening houdend met beide dimensies. Deze inrichting omvat enerzijds het bepalen van de informatiebehoefte en anderzijds de organisatie van het informatieverzorgend proces. Voorzover de interne dimensie verklarend is voor de inrichting van de bestuurlijke informatieverzorging, is het doel van deze inrichting primair het beheersen van (= interne controle op) de voortbrenging. Datgene wat voor de beheersing van de voortbrenging zorgdraagt, wordt meestal aangeduid als het stelsel van interne controle. De informatie die door het stelsel van interne controle wordt gegenereerd, zal worden teruggekoppeld naar de besluitvorming die zich afspeelt in de wisselwerking tussen organisatie en omgeving. Omgekeerd zullen uitkomsten van de besluitvorming die zich afspeelt in de wisselwerking tussen organisatie en omgeving, worden teruggekoppeld naar de interne dimensie en daarmee het stelsel van interne controle beïnvloeden. Ook hier blijkt dat bestuurlijke informatieverzorging en interne controle onlosmakelijk met elkaar zijn verbonden.

##### *Het kernprobleem van de bestuurlijke informatieverzorging*

Het voorgaande brengt ons naar het kernprobleem van de bestuurlijke informatieverzorging: Het zodanig organiseren van de informatieverzorging dat stuur- en verantwoordingsinformatie beschikbaar komen ten behoeve van het besturen en beheersen van processen.

##### **Een methodologische aanzet voor een inrichtingsmethode**

##### *Mogelijkheden om succesvol te zijn en potentiële fouten*

De inrichting van organisaties kan worden verklaard uit mogelijkheden om succesvol te zijn en het vermijden van potentiële fouten. Dit geldt ook voor de bestuurlijke informatieverzorging en het stelsel van interne controle. Verklarende factoren voor de inrichting worden zowel in de interne als de externe dimensie gevonden. Hierbij wordt aangetekend dat gemiste kansen om succes-

vol te zijn en fouten die zich voordoen weliswaar een signaalfunctie hebben, maar zij vormen slechts dan een verklarende factor voor de inrichting, als de kans bestaat dat deze zich opnieuw manifesteren.

##### *Interne-controlerisico's en inherente risico's*

Potentiële fouten in de voortbrenging worden interne-controlerisico's (ICR's) genoemd. Potentiële fouten die direct voortvloeien uit de aard van de voortbrenging en niet het gevolg zijn van leemten in het stelsel van interne controle, worden specifieke inherente risico's (IR's)<sup>20</sup> genoemd. Om risico's inherent aan de voortbrenging te onderkennen, is risico-analyse nodig. Het doel van deze risico-analyse is het bepalen van de geëigende instrumenten van interne controle nodig om deze IR's te mitigeren. Het ICR is het verschil tussen deze IR's en de mate waarin de interne controle aan het doel beantwoordt. Met andere woorden: het risico dat het stelsel van interne controle fouten in de voortbrenging niet voorkomt dan wel, indien fouten zich voordoen deze niet tijdig worden achterhaald.

Het is niet mogelijk of zelfs wenselijk een ICR tot 0 terug te brengen. Naast het feit dat het technisch veelal onmogelijk is om absolute zekerheid<sup>21</sup> te verkrijgen, dient altijd een afweging te worden gemaakt tussen de opbrengsten die schuilen in de vermindering van een ICR en de kosten die samenhangen met het toepassen van de geëigende instrumenten van interne controle.

##### *BIV-AO en risico-analyse*

Om het uitvoeren van een risico-analyse te ondersteunen staan twee categorieën instrumenten ter beschikking, te weten referentiemodellen en analysemethoden. De instrumenten zijn complementair. Het onderscheid schuilt hierin dat binnen analysemethoden geen expliciete relaties worden gelegd tussen de aard van de voortbrenging en sjabloonmatige oplossingen voor bestuurlijke vraagstukken. Binnen referentiemodellen daarentegen worden deze relaties wel gelegd. Het voordeel van referentiemodellen ten opzichte van analysemethoden is eenvoudig gezegd dat het wiel niet steeds opnieuw hoeft te worden uitgevonden.

##### *Instrument: analysemethoden*

In de literatuur worden vele analysemethoden aangedragen die zijn gericht op het adequaat inrichten van organisaties. Zo zijn er methoden gericht op het bepalen van slaagen faalfactoren voor organisaties, het bepalen van de informatiebehoefte en metho-

den gericht op de stroomlijning van het inrichtingsproces. Genoemd worden hier methoden die gebruikmaken van het KAD-model (zie bijvoorbeeld Hart92), de Balanced Business Scorecard (zie bijvoorbeeld Kapl96 en Smit93), het begrip kritieke succesfactoren (zie bijvoorbeeld Snel90) en de System Development Methodology (zie bijvoorbeeld Turn90).

Instrument: referentiemodellen

Binnen het vakgebied BIV-AO is van oudsher het standaardwerk van de theorie op toepassingsniveau Bestuurlijke informatieverzorging deel 2 van Starreveld (Star97a en Star97b). In feite vormt deze theorie één groot referentiemodel. De ruggegraat van dit referentiemodel wordt gevormd door de "typologie der huishoudingen" of anders geformuleerd de typologie der activiteiten. Dit typologiemodel vormt de uitkomst van een risico-analyse waarbij activiteiten worden getypeerd naar de aard van hun waardenkringloop. Gelijksortige IR's in de voortbrenging worden daarmee in kaart gebracht. De aldus onderkende IR's hebben primair betrekking op:

- de kwaliteit van bestuurlijke informatie in het algemeen en die van de betrouwbaarheid in het bijzonder;
- de kwaliteit van de bedrijfsactiviteiten op operationeel niveau.

Tevens geeft het gedachtegoed van Starreveld c.s. aan welke gelijksoortige stelsels van interne controle nodig zijn om de desbetreffende IR's in de voortbrenging te kunnen verminderen.

Op weg naar een inrichtingsmethode

Binnen een adequate inrichtingsmethode voor de bestuurlijke informatieverzorging dienen zowel de analyse, als het gebruik van referentiemodellen tot hun recht te komen. Om in een informatiebehoefte te kunnen voorzien dienen gegevens te worden verzameld, vastgelegd en veredeld. Zowel analysemethoden als referentiemodellen kunnen leiden tot een inventarisatie van gegevens die nodig zijn om in een informatiebehoefte te voorzien. De uitkomsten van beide benaderingen staan onder elkaars controle. Is het niet mogelijk om met de gegevens die uit de referentiemodellen voortvloeien in de geanalyseerde informatiebehoefte te voorzien, dan kunnen de referentiemodellen onvolledig zijn of is bij de analyse informatie ten onrechte als een behoefte aangemerkt. Zijn er verder gegevens die ongebruikt blijven bij het voorzien in de informatiebehoefte, dan kan de analyse

onvolledig zijn of leidt het gebruik van de referentiemodellen ten onrechte tot het vastleggen van overbodige gegevens.

Conclusie

Een methode waarbij de uitkomsten van analyse en van het gebruik van referentiemodellen onder elkaars controle staan, biedt voordelen zowel voor de theorievorming als voor de praktijk. Voor de theorievorming kan zo'n inrichtingsmethode een vehikel zijn voor het verbeteren van analysemethoden en van referentiemodellen en daarmee voor het verbeteren van de inrichtingsmethode zelf. In de praktijk kan een verbeterde inrichtingsmethode leiden tot zowel verbetering van de kwaliteit van de bestuurlijke informatieverzorging en interne controle, als tot een hogere efficiëntie van het inrichtingsproces.

Literatuur

- Bergh B.D., *Government and Environmental Policy: a problem of measuring*, Liberal Forum Magazine, February 1992, (Berg92).  
 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, *Internal Control-Integrated Framework*, Two-volume edition, AICPA, 1994, (COSO92).  
 Dale van, Groot woordenboek der Nederlandse taal, *Van Dale lexicografie*, Twaalfde druk, Utrecht-Antwerpen, 1992, (Dale92).  
 Egten C.A. van, G.J. van der Pijl, *Het beoordelen van de kwaliteit van informatie in organisaties*, Informatie, pp. 223-229, nr.4, 1991, (Egte91).  
 Goldschlager L., Lister A., *Computer science - A modern introduction*, Prentice-Hall International, 1982, (Gold82).  
 Hartog P.A., A. Molenkamp, J.H.M. Otten, *Kwaliteit van Administratieve Dienstverlening: Managen is Integreeren*, Kluwer, 1992, (Hart92).  
 Joëls E.J., *Beheersing en betrouwbaarheid*, 'de Accountant', juni 1998, (Joël98).  
 Kaplan R.S., D.P. Norton, *The Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, 1996, (Kapl96).  
 Kramer N.J.T.A., J. de Smit, *Systeemdenken*, Stenfert Kroese, 1987, (Kram87).  
 Leeuwen O.C. van, *Bestuurlijke informatieverzorgers ondersteunen het management control proces - Control en Audit in de toekomst*, Kluwer 1997, (Leeu97).  
 Limpert Instituut, *TERMINIS: een discussie-nota inzake de naamgeving van het vak "Leer van de administratieve organisatie" en het studiegebied "Bestuurlijke Informatiekunde"*, Limpert Instituut, 1987, (Limp87).  
 Snellenberg J.A.N.M., C.J. Nijhuis, J. Bos-

sert, *Interne berichtgeving: inzicht in bedrijfsprocessen*, Tijdschrift voor Financieel Management, nr. 4, 1990, (Snel90).

Soeting R., *Het grote accountantskantoor, naar een bureaucratie?*, Kluwer, 1982, (Soet82).

Starreveld R.W., H.B. de Mare & E.J. Joëls, *Bestuurlijke informatieverzorging*, deel 1, vierde druk, Samsom, 1994, (Star94).

Starreveld R.W., H.B. de Mare & E.J. Joëls, *Bestuurlijke informatieverzorging*, deel 2A, Samsom, 1997 (Star97A).

Starreveld R.W., H.B. de Mare & E.J. Joëls, *Bestuurlijke informatieverzorging*, deel 2B, Samsom, 1997, (Star97B).

Turner W.S., R.P. Langerhorst, G.F. Hice, H.B. Eilers, A.A. Uijttenbroek, *System Development Methodology*, Cap Gemini Publishing, 1990, (Turn90).

Vaassen E., *Objecten en subjecten van AO-onderzoek*, Vossiuspers AUP, 1998, (Vaas98).

Vernooij A.T.J., *De toetsende tucht van de dimensie-analyse*, Maanblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, Oktober 1993, (Vern93). ■

#### Noten

- 1) Bergh is werkzaam in het accountancy-onderricht aan de Hogeschool Holland en is vennoot van reclamebureau Korenwolf. Het bureau houdt zich bezig met copy writing en het schrijven van scenario's. De auteur dankt hierbij mevrouw E.J. Eijsvogel AA en de heer drs C. France voor hun commentaar op het concept van dit artikel.
- 2) De reden dat gekozen is voor de naam BIV-AO is tweeledig. Ten eerste richt het vakgebied zich op twee onlosmakelijk verbonden zaken, te weten bestuurlijke informatieverzorging en interne controle. In het licht van "de vlag dekt de lading" heeft de naam BIV-IC dan ook de voorkeur. Omdat het nut van weer een nieuwe naam voor hetzelfde vakgebied valt te betwijfelen, is toch gekozen voor een bestaande naam. De naam die het dichtst aansluit bij BIV-IC is BIV-AO. Ten tweede, om begripsverwarringen te voorkomen, verdient het de voorkeur om namen van processen als bestuurlijke informatieverzorging en aspectsystemen als administratieve organisatie te laten verschillen van de naam van het vakgebied waar deze processen en aspectsystemen worden behandeld.
- 3) Dit cursiefje is ontleend aan een eigen werkje (Berg92).
- 4) Een procedure is een bepaalde opeenvolging van instructies. De term procedure met betrekking tot het bestuurlijk informatiesysteem laat in het midden of de instructies direct zijn gericht op het handelen van de mens of een plaats hebben binnen een geautomatiseerd systeem. De term laat tevens in het midden of het instructies betreffen met betrekking tot het veredelen van gegevens of het behandelen van stoffelijke zaken. Betreffen het instructies die zijn gericht op het veredelen van gegevens, dan kan de meer precieze term informatietechnieken worden gebruikt. "Bij gebruik van het begrip "techniek" gaat het dan om een samenstel van bewerkingen en verrichtingen om iets tot stand te brengen waar het bij "technologie" gaat om de leer van de desbetreffende bewerkingen en verrichtingen (Vaas98)."

- 5) In deze paragraaf wordt bij het (her)definiëren van de begrippen sterk gebruikgemaakt van de leerboeken Starrevelid (Star94, Star97A, Star97B) en het Terminis-rapport (Limp87), zonder dat daarbij telkens expliciet naar deze geschriften wordt verwezen.
- 6) Starrevelid c.s. definiëren bestuurlijke informatieverzorging als "alle activiteiten met betrekking tot het systematisch verzamelen, vastleggen en verwerken van gegevens gericht op het verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen-in-engeren zin (kiezen uit alternatieve mogelijkheden), het doen functioneren en het beheersen van een huishouding en ten behoeve van de verantwoordingen die daarover moeten worden afgelegd (Star91)".
- 7) Het begrip veredelen wordt hier in de ruime betekenis van het woord gebruikt en laat in het midden of gegevens door de mens of door machines worden veredeld. Naar de techniek kan het veredelen van gegevens vanuit verschillende gezichtspunten worden beschouwd. Ik behandel er drie. Ten eerste bieden de bedrijfseconomische disciplines een scala van technieken aan om gegevens zo te veredelen dat informatie wordt gegenereerd ten behoeve van het nemen van bestuurlijke beslissingen. Zo worden bijvoorbeeld binnen de vakgebieden financiering en management accounting respectievelijk technieken aangeboden ten behoeve van het bepalen van een gewenste vermogensstructuur en ter ondersteuning van investeringsbeslissingen. Discipline-onafhankelijk kunnen verdelingsbewerkingen bestaan uit (Star94): ordenen, groeperen, ontleden, rekenkundige bewerkingen, vergelijken en kiezen. Tot slot kan elk algoritme, zijnde een specifieke vorm van een verdelingsbewerking, worden teruggebracht tot "consisting of basic operations on integers and other data structures, controlled by sequence, selection and iteration (Gold82)". Dit gezichtspunt vindt naar toepassing bij het programmeren voor gegevensverwerkende machines.
- 8) Starrevelid c.s. definiëren interne controle als "de controle op de oordeelsvorming en de activiteiten van anderen voorzover die controle, ten behoeve van de leiding van de betrokken huishouding, door of namens de leiding wordt uitgeoefend".
- 9) De aandachtsvelden zijn gebaseerd op een indeling uit het COSO-rapport. Daarin wordt gesteld dat: "Internal control is a proces, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: effectiveness and efficiency of operations, reliability of financial reporting and compliance with applicable laws and regulations (COS092)."
- 10) Met bedrijfsactiviteiten wordt verwezen naar die operationele en bestuurlijke activiteiten die zijn gericht op het realiseren van wat COSO noemt "an entity's basic objectives".
- 11) Het kwaliteitsaspect betrouwbaarheid van informatie kan worden opgesplitst in twee deelaspecten te weten juistheid en volledigheid. Is iets juist en volledig verantwoord, dan is het betrouwbaar.
- 12) Aandachtsveld bij zowel inrichtings- als accountantscontrole vraagstukken.
- 13) Aandachtsveld bij inrichtingsvraagstukken.
- 14) Bijvoorbeeld wanneer sprake is van arbeidsverdeling ligt er een sterke relatie tussen de kracht van de verrichte specifieke controlehandelingen gericht op het tijdig achterhalen van opzettelijke fouten en het controlemiddel delegatie (functiescheiding).
- 15) Met het opnemen van procedures binnen het geautomatiseerd systeem kunnen de bestuurlijke informatieverzorging en de interne controle nader worden geobjectiveerd. Binnen het geautomatiseerd bestuurlijk informatieverzorgensysteem richt de interne controle zich primair op de betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking.
- 16) Een eenvoudig voorbeeld is die van een magazijnmeester die verantwoordelijk is gesteld voor de deugdelijke bewaring van goederen. De magazijnmeester zal deze verantwoordelijkheid slechts kunnen en willen dragen indien deze in staat wordt gesteld deze goederen afdoende fysiek te beveiligen.
- 17) De reden dat het bij de controle van jaarrekeningen gebruikelijk is te spreken van de beoordeling van de administratieve organisatie met de daarin begrepen interne controle (afkorting: AO/IC) in plaats van een beoordeling van het stelsel van interne controle, is dat de accountant slechts een oordeel hoeft te geven over de uitkomsten van het gegevensverwerkend proces. Zo houdt een goedkeurende verklaring slechts in dat de verantwoording voldoet aan de eraan te stellen eisen. Er wordt geen mededeling gedaan over het al dan niet beheersen van de bedrijfsactiviteiten. Overigens men kan zich afvragen of het omgekeerde ook niet waar is. Kan een activiteit waarover betrouwbare informatie beschikbaar is, onbeheerst zijn?
- 18) Het beginpunt ligt bij de leiding van een organisatie. Dit komt ook in de definitie van interne controle van Starrevelid c.s. tot uitdrukking, waar wordt gesteld dat interne controle wordt uitgeoefend door of namens de leiding (Star94).
- 19) "In tegenstelling tot wat algemeen wordt aangenomen zijn appels en peren goed vergelijkbaar. Zo kan men bijvoorbeeld vitaminegehalte of de prijs per kilogram van appels en peren goed vergelijken indien men deze als maatschappelijk relevante dimensies erkent. In het algemeen wordt gesteld dat "de dimensie van een grootheid het maatbegrip is waarmee de waarde van een grootheid wordt uitgedrukt" (Vrij naar. Vern93)."
- 20) Naast specifieke worden ook algemene inherente risico's in de literatuur onderkend.
- 21) Het is geen toeval dat COSO spreekt van "reasonable assurance".

## GESIGNALEERD EXTRA

### "Innovatief gebruik ICT scheelt 170 miljoen gulden"

Het Nederlandse bedrijfsleven kan jaarlijks 170 miljoen gulden aan administratieve lasten besparen door een innovatiever gebruik van informatie- en communicatietechnologie. Het MKB blijft echter achter. Fiscale maatregelen zouden een intensiever gebruik van de computer moeten stimuleren. Deze suggestie staat in het rapport "Op afstand de beste" dat dinsdag 7 december 1999 door staatssecretaris Vermeend van Financiën in ontvangst is genomen. Dit rapport is gezamenlijk door de Belastingdienst en MKB Nederland en VNO-NCW opgesteld.

Deze co-productie maakt duidelijk dat de organisaties een gedeeld belang bij de stimulering van ICT-gebruik hebben. Voor de Belastingdienst zullen administratie en controle doelmatiger verlopen bij een grotere toepassing van ICT. Het bedrijfsleven heeft impulsen nodig om de administratieve lastendruk te verminderen en mee te gaan in de ontwikkelingen op het gebied van elektronisch zakendoen. Daarom zou er onder meer een ICT-investeringsaftrek moeten komen. Vooral de aanschaf van software moet een stimulans krijgen, aldus de opstellers van het rapport. Verder is het goed mogelijk de aangifte en betaling voor loon- en omzetbelasting te vergemakkelijken. Alle betrokken partijen - het bedrijfsleven, de Belastingdienst en de banken - zullen daarbij baat hebben, valt in het rapport te lezen. Bovendien ontwikkelt de Belastingdienst op dit moment software waarmee een gedeelte van de geautomatiseerde boekhouding van een bedrijf elektronisch is te benaderen. Toepassing van deze programmatuur maakt controle makkelijker en efficiënter. Bij controle door de fiscus zou zo weinig mogelijk papier nodig moeten zijn.