

VERBIJZONDERINGEN BINNEN HET ACCOUNTANTSKANTOOR

door R. Soeting

1 Verantwoording

Onder invloed van vele veranderingsprocessen geniet het jaar 2000 - bepaald niet ten onrechte - veel belangstelling. Ook in ons vakgebied blijft men op dit punt gelukkig niet achter.

Een ander onderwerp - overigens niet geheel losstaand van genoemde toekomstverkenningen - waaromtrent eveneens van tijd tot tijd aandacht wordt gevraagd is de adviesfunctie van de accountant, laatstelijk middels een nota van de Commissie van Advies inzake Organisatieaangelegenheden.¹) Wederom een ontwikkeling om blij mee te zijn, te meer daar de nota een uitnodiging inhoudt tot verdere discussie.

Als aanloop tot een dergelijke discussie en hopelijk leidend tot een „warming up” volgt onderstaand een opstel geschreven vanuit het gezichtsveld van de accountant in algemene functie. Men kan zich om te beginnen de vraag stellen wat is de plaats, de rol van de „gewone” accountant in de zich wijzigende omstandigheden. Is hij, of nog algemener, is het beroep er mee gediend, dat er intern verbijzonderde afdelingen binnen het accountantskantoor ontstaan? Hoe werkt de kontrolerend accountant straks te midden van zijn gespecialiseerde kollega's?

Er zal naar gestreefd worden om met name bij de fundering van de beschouwingen een verbinding tot stand te brengen tussen theorie en praktijk.

2 Fundering

Bij het onderzoek naar de krachten, die bepalend zijn voor de opbouw en de werking van het accountantskantoor is en blijft het uitgangspunt de functie (doelstelling) voortvloeiende uit de behoeften in het maatschappelijk verkeer. Wij zullen op deze punten niet in herhalingen treden.

In de literatuur wordt de controlefunctie, uitmondende in een verklaring, nog steeds gezien als hoofdfunctie; andere functies worden geacht van deze functie te zijn afgeleid. In dit verband is het nodig nog wat nader in te gaan op de essentie van de controlefunctie.

De controle in de onderneming door of van wege de leiding

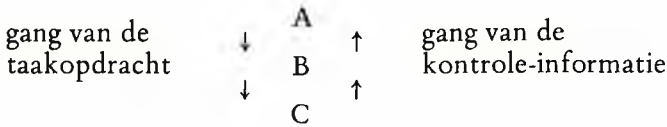
De verbondenheid van taakopdracht en controle houdt in, dat de opdrachtgever gehouden is tot verifikatie van de uitvoering.

In een toestand waarin leiding is gedifferentieerd naar lagere niveaus vindt ook plaats vertikale verbijzondering, differentiatie van de controle.

De funktionarissen verkrijgen een dubbele functie:

- leider naar beneden
- uitvoerder naar boven

¹) „De arbeid van de openbare accountant op het gebied van de organisatie”.



Dit houdt in, dat de naar boven stromende controle-informatie, nodig voor het afleggen van rekening en verantwoording, in feite niet onbevangen is. Niet onbevangen in die zin, dat hij die verslag uitbrengt, niet volkomen objectief kan staan ten opzichte van de invloed, die bij de uitvoering van zijn leiding is uitgegaan!

Dit bezwaar kan langs twee wegen worden weggenomen en wel:

2.1 door het in de organisatie inbouwen van een systeem van interne controlemaatregelen. Te denken valt aan functiescheidingen, systemen van budgettering, kanalisering van informatiestromen ter verkrijging van rol en tegenrol enz.

2.2 door de controle te verbijzonderen, hetzij intern, hetzij extern.

In het geval 2.2 zal het controle-orgaan niet alleen los dienen te staan van zowel de dirigerende leiding als van de organen die constituerende arbeid verrichten, maar zal ook iedere vorm van inmenging vermeden dienen te worden.

Immers, zouden er wel bemoeiingen zijn met de werkzaamheden van resp. dirigerende en/of constituerende organen, dan zal het niet onbevangen zijn wederom zijn intrede doen, *omdat de controleur alsdan mede oordeelt over zijn eigen arbeid*, welke bestaat uit het mede beraden omtrent het beleid resp. de wijze van uitvoering!

De konklusie (vrij naar college-diktaat 1958/1959 van prof dr. H. J. Krusinga) - de controleur blijve controleur; het treden buiten het terrein van de controle vormt een aantasting van de controlefunctie, dus van haar bestaansrecht - wordt in uiterste konsekwentie niet als zodanig in accountantskringen overgenomen.

In het algemeen heerst de mening, dat isolering binnen het terrein van de controle zal leiden tot verschraling en steriliteit, terwijl anderzijds een maatschappelijke verspilling zal ontstaan.

In het pre-advies voor de Accountantsdag 1959 konkludeert collega Besançon, dat de accountant kan optreden als adviseur, mits hij zich distantiëert van de fase waarin de feitelijke beslissingdaad plaatsvindt.

Een stelling die op zich wat aanvechtbaar is als men bedenkt dat de invloed van deskundigen in toenemende mate inwerkt op de besluitvorming, ook al blijft het advies formeel beperkt tot deelname aan de eerste fase in het beslissingsproces.

3 Eerste bevindingen

- Indien de accountant aanbevelingen doet buiten het terrein van de controle, wordt de basisfunctie, ergo het bestaansrecht van de accountant-kontroleur, aangetast.
- Indien de accountant nalaat om buiten het terrein van de controle te adviseren, vindt enerzijds uitholling van de functie plaats, terwijl anderzijds een maatschappelijke verspilling optreedt.

We zullen trachten om dit dilemma te doorbreken.

Gemakshalve laten wij ons hierbij o.a. leiden door een reeds lang bestaande, zij het ook bekritiseerde, definitie:

„De accountant is een deskundige op het terrein van

- de administratieve controle
- de administratieve organisatie
- de bedrijfseconomie”.

Alleen de accountant is specifiek deskundig op het terrein van de administratieve controle en veelal geldt dit ook voor het terrein van de administratieve organisatie. Uit dien hoofde zal het bezwaarlijk zijn de adviesverstrekking op deze terreinen aan anderen (minder deskundigen) over te laten. Voorts zijn adviezen op alle genoemde terreinen onontbeerlijk teneinde de controlearbeid rationeel te doen verlopen!

Heeft deze uitspraak vooral betrekking op gewenste aanpassingen van processen en structuren, ook in ander verband heeft deze regel geldigheid. Zo zal men bij een afkeurend oordeel bijvoorbeeld omtrent een toegepast systeem van waardering toch tenminste moeten zeggen welke methoden men wel juist acht (= advies).

Aldus ontstaat een soort uitzonderingsregel in de zin van: de accountant onthoude zich in het kader van een controle-opdracht van advisering uitgezonderd het doen van aanbevelingen, in verband staande met de efficiency van de controle-opdracht.

Deze uitzondering beslaat overigens zo'n groot vlak - in feite alle terreinen in deze paragraaf genoemd - dat niet van de individuele accountant verwacht mag worden dat hij in alle gevallen op verantwoorde wijze aanbevelingen zal kunnen doen. Dit te meer, daar het functioneren van administratieve processen in grote mate afhankelijk is van de werking van de interne organisatie (en omgekeerd).

Kortom bij het doen van aanbevelingen kan de ondersteuning van specialisten niet worden gemist!

Hiermede is in beginsel een eerste konklusie verkregen: het is zinvol en verantwoord, sterker het is noodzakelijk, dat het accountantskantoor mede wordt bemand met specialisten op het terrein van interne en administratieve organisatie.

Een nadere uitwerking van deze gedachte is overigens niet zo eenvoudig. Van de mogelijke benaderingen noemen wij:

3.1 Mono-disciplinair.

Het ligt voor de hand, dat de specialisten dan voortkomen uit „eigen” economische disciplines.

3.2 Meer-disciplinair.

De vraag rijst, welke disciplines bij voorkeur samengebracht dienen te worden.

In de nota van de C.A.O. wordt met betrekking tot de coördinatie van multi-disciplinaire akties onderscheid gemaakt tussen geïntegreerde en gekoördineerde adviezen.

3.3 Interdisciplinaire benadering.

Koördinatie vindt bij deze uitwerking plaats door de interdisciplinair geschoolde deskundige.

„Om het verband tussen werkelijkheid en wetenschap te herstellen is de ontwikkeling van interdisciplines noodzakelijk. Deze interdisciplines benaderen een bepaald deel van de werkelijkheid integraal - zonder kenobject oude stijl. Deze „wetenschappen” kunnen worden aangeduid met de term primaire interdisciplines. Aktuele voorbeelden van dit soort interdisciplines zijn bedrijfskunde, cybernetika en informatietheorie. Naast deze nieuw te vormen primaire interdisciplines blijven de momenteel bestaande monodisciplines in gewijzigde vorm voortbestaan. Een gewijzigde vorm, die inhoudt, dat de bijdrage van deze disciplines kan worden ingepast in het raamwerk van de primaire interdisciplines”.²⁾

Het is een beetje jammer, dat in de nota van de C.A.O. aan deze ontwikkeling in de systeemtheorie voorbij wordt gegaan. Wij menen, dat de visie ontstaan in het kader van laatstgenoemde theorie van grote betekenis kan zijn voor de in de nota aan de orde gestelde problematiek.

We gaan nu eerst de accountant volgen op diens wegen door de algemene praktijk.

4 De accountant in de algemene praktijk

Uitgangspunt vormt de (individuele) accountant, werkzaam in een „doorsnee” praktijkdeel.

Bij deze gedachtenkonstruktie wordt verondersteld, dat een voor Nederlandse begrippen representatief te achten praktijkdeel zou kunnen worden geformeerd.

In een dergelijk praktijkdeel nu is de kans op een gedwongen zeer brede aandachtspreiding bijzonder groot!

Het aantal onderwerpen, waarin de accountant wordt betrokken - zowel binnen als buiten controle-opdrachten - is bijna onbeperkt: fusie, overname, bedrijfsvergelijking, kartelvorming, diversificatie, continuïteit, bedrijfssluiting, reorganisaties, oprichting vennootschap, her- en dekapitalisatie, etc.

Het gevaar is bepaald niet denkbeeldig, dat door een te groot beslag van aandacht in de breedte, de accountant niet of niet in voldoende mate toekomt aan zijn hoofdtaken, te weten:

²⁾ Intermediair, 29 oktober 1971: „Bedrijf en systeem”, Drs. J. Heynsdijk en drs. F. J. Gosselink.

diagnostiek

- beoordelen systeem van informatieverwerking, verder te noemen „systeem-onderzoek” (systeem te interpreteren als een structuur, waarbinnen zich processen afspelen)

kontrolleren

- beoordelen en aanpassen controleprogramma's
- coachen en begeleiden van controleleiders
- bestuderen en verwerken van controlebevindingen
- rapportering konklusies.

Wij komen hier elders op terug.

Voorts worden eerdere bevindingen omtrent het terughoudend blijven met het doen van aanbevelingen nu bevestigd:

In de praktijk vloeit deze stelling nl. voort uit de ervaring, dat het arbeids-terrein zeer breed is. Oriëntering in de breedte werkt in het algemeen verdieping tegen.

Het ligt dan ook meer op de weg van de accountant in de algemene praktijk om het zwaartepunt te leggen op het kritisch beoordelen; het ontwikkelen en toepassen van onderzoekstechnieken, die een snelle en juiste diagnose mogelijk maken!

De hieropvolgende adviesverstrekking moet worden gezien als een tweede fase. Voorzover de uitzonderingsregel in de vorige paragraaf genoemd niet van toepassing is, moet de adviesverstrekking in beginsel worden overgelaten aan specialisten.

Een verdergaande verdieping en training in onderzoekstechnieken is in meer dan één opzicht toe te juichen; wij noemen in willekeurige volgorde:

4.1 kwaliteitsverbetering in de accountantskontrole

4.2 eerste stap op weg naar „management-audit”³⁾

4.3 het bevorderen van een snelle en gerichte ondersteuning van specialisten.

Wij keren terug naar een eerdere opmerking, omtrent het gevaar van overwoeking, van het in gedrang komen van de hoofdtak.

De specialist brengt verlichting, duidelijk; evenwel de gestelde problematiek wordt hierdoor nog niet fundamenteel opgelost. Aan vele voorwaarden dient te worden voldaan, wil de accountant in de algemene praktijk een lang leven beschoren zijn. Wij noemen in dit verband twee onderwerpen, die naar onze mening als prioriteiten behandeld dienen te worden, te weten:

4.4 Applicatie-cursussen

4.5 Samenwerkingspatronen binnen het accountantskantoor.

Wij volstaan met het plaatsen van enkele kanttekeningen ter zake van punt 4.4; met betrekking tot punt 4.5 zal een afzonderlijke studie in een behoefte voorzien.

³⁾ Een regelmatige, alle terreinen van de managementproblematiek omvattende kritische beoordeling”. Definitie kollega Van der Torn op Accountantsdag 1969.

Applicatie

Om tot een beter begrip te komen van de aard en methode van werken van specialisten zou men in cursusprogramma's „specialistische” onderwerpen kunnen opnemen zoals: lineaire programmering, andere wiskundige optimaliseringsmethoden, preventief onderhoud etc., hetgeen men in de praktijk ook kan waarnemen.

Wij geven evenwel de voorkeur aan een trainingsprogramma direct gericht op het werkterrein van de (algemene) accountant.

Op dit vlak voltrokken en voltrekken zich n.l. zoveel wijzigingen van ingrijpende aard, dat alle krachten en inspanningen voorshands tot dit terrein beperkt dienen te blijven.

Wij denken in dit verband aan:

- nieuwe ontwikkelingen in de interne organisatie
- beoordelingstechnieken betreffende administratieve verwerkingssystemen (systeemonderzoek)
- nieuwe controletechnieken, o.a. door en met de computer
- actuele onderwerpen (bijvoorbeeld wijzigingen vennootschapsrecht).

Bijzonder nuttige informatie omtrent „bijleer opleidingen”, zij het in ander verband, geeft prof. dr. C. Brevoord in zijn artikel „Bedrijfsleiding en bedrijfskunde” - Mab oktober 1971. Op pagina 379 e.v. noemt hij enkele aspecten van de „continuous education”.

Een taak voor zowel het NIVRA als voor interne opleidingen is hier weggelegd.

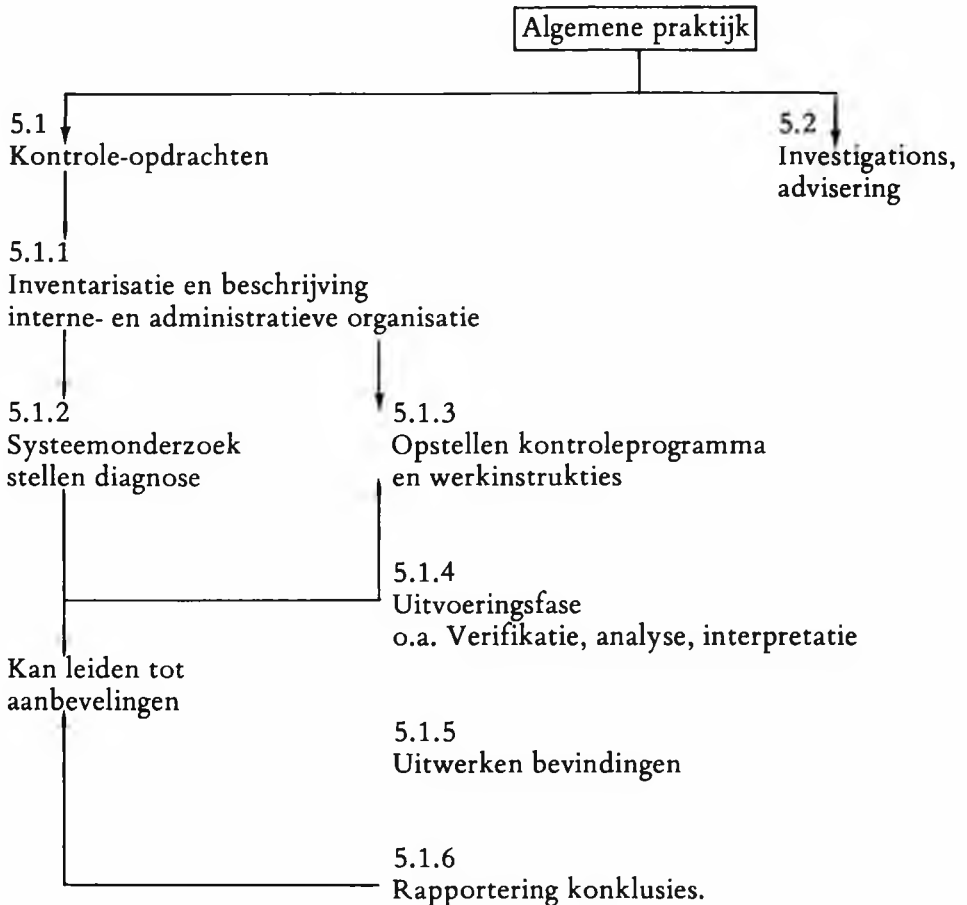
5 Slotopmerkingen

Uit het voorgaande kan worden gekonkludeerd, dat het de accountant in de algemene praktijk is toegestaan om te adviseren, mits de grens in acht wordt genomen.

De begrenzing wordt enerzijds bepaald door de mate van deskundigheid en vaardigheid en vloeit anderzijds voort uit het optreden van de accountant in diens kwaliteit van controleur.

Gestileerd schetsen wij het volgende beeld:

5.0



5.1 Controle

Bij de uitwerkingen is gebleken, dat ook in de controle-praktijk de ondersteuning van specialisten op deelgebieden niet kan worden gemist. Omgekeerd zullen specialisten hun kennis kunnen vermeerderen door het onderhouden van contacten, het uitwisselen van know-how met accountants in algemene functie.

Deze mogelijkheid tot vaktechnische wisselwerkingen zal iets specifiek kunnen geven aan het accountantskantoor.

Een aspect, dat in de literatuur (te) weinig aandacht krijgt. De aanwezigheid van specialisten is voorts onmisbaar in het kader van interne opleiding en research.

Hier ter plaatse willen wij niet nalaten om ook de aandacht te vestigen op de gevolgen van de niet onbelangrijk stijgende controlekosten.

Uit hoofde van het kostenmotief mag worden verwacht, dat de kwaliteit de kwantiteit zal verdringen, met andere woorden: de accountants dienen na

te gaan, welke arbeidsintensieve routinematige processen aangepast, resp. geëlimineerd kunnen worden.

Wij noemen bijvoorbeeld:

- verifikatie-arbeid en het maken van vastleggingen
- administratieve dienstverlening
- het verrichten van aangiften.

Te overwegen ware om de twee laatstgenoemde werkzaamheden, intern of beter nog extern te verbijzonderen.

De eerstgenoemde werkzaamheden kan men trachten te beperken, o.a. gebruik makende van de computer, steekproeven of een combinatie van beide.

5.2 *Perspektief*

Met dit opstel werden vragen aan de orde gesteld, betrekking hebbende op de plaatsbepaling van de „gewone” accountant, thans en in de toekomst.

Gekonkludeerd wordt, dat het optreden van gespecialiseerde kollega's geen nadelige, verschrallende invloed heeft op functie en taakinhoud van de accountant in algemene praktijk.

Het tegendeel is het geval, daar de ondersteuning van specialisten in de controle-praktijk zal leiden tot verdieping en verruiming van inzicht.

De plaatsbepaling kan ook worden verduidelijkt door het zwaartepunt in de algemene praktijk te leggen op het kritisch onderzoek, de diagnose, het beoordelen van het geheel, de totaliteit. Met het doen van aanbevelingen beperke men zich in beginsel tot het specialisme van iedere registeraccountant.

Aldus werkende in 1972 is het dan wel nodig betrekkelijk veel te weten van automatisering; controleren „through” en „with” de komputer moet men op den duur in praktijk kunnen brengen zonder al te veel hulp van specialisten, althans in het geval van standaardtoepassingen.

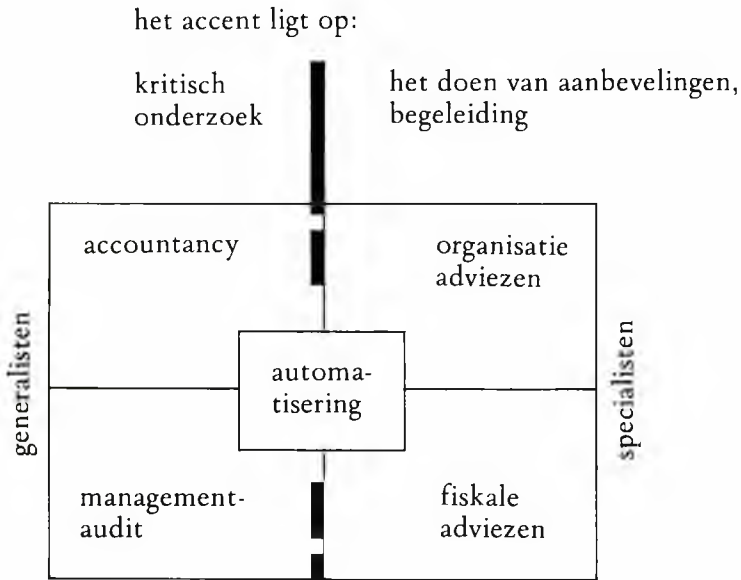
Zo voor onze hoofdwerkzaamheden kennis en voortgezette studie op het terrein van de interne organisatie onontbeerlijk zijn, dit uitgangspunt wordt verder beklemtoond onder invloed van automatisering.

Moge uitwerkingen in deze richting leiden tot het dichterbij-brengen van „een regelmatige, alle terreinen van de management-problematiek omvattende kritische beoordeling” verricht door accountantskantoren, die dan beschikken over interdisciplinair geschoolde generalisten.

De visie van kollega Van der Torn (de accountant, september 1969 pagina 50) om het accountantskantoor op te bouwen uit vier geledingen zouden wij dan in een iets gewijzigde vorm willen overnemen.

Onze gedachten gaan nl. meer uit naar een „statenbond” gevormd door vijf onafhankelijke units.

In beeld:



Wij zijn van mening, dat op deze wijze de organisatie-ontwikkeling van het accountantskantoor zal kunnen bijdragen tot een verduidelijking in maatschappelijke plaatsbepaling.