

Eén opleiding voor controllers en accountants?

Jaap van Manen

Controllers zijn functionarissen die zich bezighouden met planning, control en verslaggeving. In dat kader beoordelen zij beleidsvoornemens, analyseren de bijbehorende risico's, de baten en de lasten. Zij ontwikkelen en onderhouden systemen ter beheersing van operaties en dragen er zorg voor dat een goed opgezet informatiesysteem zinvolle en betrouwbare informatie verschaft aan de collega-managers. Daarnaast houden controllers zich veelal bezig met ad-hoc problemen zoals overnames, andere investeringen, reorganisaties en afstotingen. In de meeste gevallen onderhouden de controllers contacten met de fiscus, de accountants, de verzekeraars en de bankiers.

De controllersfunctie bestaat in vrijwel alle organisaties. Bij kleine organisaties wordt deze functie wel bekleed op parttime basis door een externe accountant. Bij grotere organisaties werken meerdere controllers: op niveaus van de groep, de divisie, de werkmaatschappij of de business-unit. In veel gevallen verricht een controller werkzaamheden die ook worden uitgevoerd door accountants: hij of zij vormt zich een oordeel over opzet en werking van de interne organisatie, voert cijferbeoordelingen uit, legt verbanden, vraagt inlichtingen, voert verificatieprocedures uit en beoordeelt interne en externe documenten.

Accountants controleren informatie. Om die controle op een effectieve en efficiënte wijze uit te kunnen voeren is het nodig dat zij zich een oordeel vormen over het doel van de betreffende informatieverschaffing en omtrent de organisatie die deze informatie verschaft. Zo worden in het kader van de controle van een jaarrekening de beleidsvoornemens geanalyseerd, evenals de bij-

behorende risico's, de baten en de lasten. Ook worden de systemen ter beheersing van operaties beoordeeld en wordt onderzocht of het informatiesysteem zinvolle en betrouwbare informatie verschaft aan het management. Ook accountants houden zich bezig met ad hoc problemen van hun cliënten, zoals overnames, andere investeringen, reorganisaties en afstotingen. In veel gevallen zijn zij betrokken bij de contacten die hun cliënt heeft met de fiscus, de verzekeraars en de bankiers.

Waar controllers en accountants goed met elkaar samenwerken stemmen zij hun werkzaamheden op elkaar af. Zij informeren elkaar over hun werkplanning en over de uitkomsten van hun werk. In veel gevallen beoordelen zij ook elkaars werkzaamheden. Op deze wijze wordt dubbel werk zoveel mogelijk voorkomen. Bezien we carrières van controllers en accountants dan zien wij dat veel controllers op een accountantskantoor zijn begonnen. Het omgekeerde komt ook voor, zij het minder. De opleidingsbehoeften zijn grotendeels dezelfde: bedrijfseconomie is de basis, met een accent op verslaggeving en informatiesystemen. Vaardigheid in de analyse van cijfers is voor beide functies onmisbaar.

We moeten ons natuurlijk niet vergissen: een accountant heeft een andere functie: het onderscheid ligt in de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de accountant. Dat onderscheid heeft echter meer consequenties voor attitude en regelgeving dan voor de toe te passen methoden en technieken.

In veel organisaties zowel in Nederland als ook

Prof. Drs. J. A. van Manen is venoot van Coopers & Lybrand Dijker Van Dien en hoogleraar Accountantscontrole aan de Rijksuniversiteit Groningen.

daarbuiten wordt de controllersfunctie uitgeoefend door mensen met een accountantsopleiding. In Nederland is 30% van de actieve RA's werkzaam in financieel administratieve (management-)functies (in de VS geldt dat voor 41% van de actieve CPA's)¹. Het is in het belang van zowel het functioneren van accountants als van dat van controllers dat accountants en controllers dicht bij elkaar blijven: dezelfde of vergelijkbare opleidingen volgen, carrières maken waarin beide functies bekleed worden, lid zijn van eenzelfde beroepsorganisatie en dergelijke.

Uiteraard bepleit ik niet dat alle controllers eerst accountant worden: er zijn vele wegen die naar Rome leiden. Wel pleit ik ervoor dat accountantsopleidingen zo worden georganiseerd dat zij aantrekkelijk blijven voor toekomstige controllers. Bezien we de in de accountantsopleiding gedoopte vakken als bedrijfseconomie, administratieve organisatie en leer van de accountantscontrole, dan blijkt dat deze vakken ook thuis horen in een controllersopleiding. Het vak leer van de accountantscontrole verdient in dit kader enige toelichting: het gaat om de controle van financiële informatie. Geleerd worden analyse van ondernemingsbeleid en ondernemingsrisico, analyse van cijfers, evaluatie van informatiesystemen en van systemen voor de beheersing van operaties. Voor een controller zeer nuttige technieken dunkt mij. Enige ballast is er wel voor controllers: denk aan de beroepsregels en het verklaringstelsel. Het aandeel daarvan in de totale opleiding is echter niet groot.

Naast de post-doctorale accountantsopleidingen zijn er nu ook post-doctorale controllersopleidingen. Daarmee ontstaat een zekere concurrentie: toekomstige controllers kunnen kiezen. Toekomstige accountants kunnen dat niet: zij moeten voldoen aan formele opleidingseisen. Dat laatste kan een gevaar inhouden: de toets van de markt is van minder betekenis voor de kwaliteit van de opleiding.

Het universitaire onderwijs in administratieve organisatie en leer van de accountantscontrole wordt momenteel beheerst door de landelijke

schriftelijke examens. Deze examens worden zeer zorgvuldig voorbereid door commissies waarin alle opleidingsinstituten vertegenwoordigd zijn. Vol goede wil wordt door die commissies ieder half jaar een examen ontworpen dat voor alle opleidingen aanvaardbaar moet zijn. Het gevolg daarvan is dat de inhoud van de examens wordt afgestemd op het meest trage opleidingsinstituut. Iets anders zou voor de student ook niet rechtvaardig zijn. Nieuwe ontwikkelingen kunnen pas in de examens worden opgenomen als deze zijn doorgedrongen tot alle universiteiten en het NIVRA. Deze situatie heeft bijvoorbeeld ertoe geleid dat het onderwijs in de accountantscontrole aan de Nederlandse universiteiten sterk afwijkt van de praktijk en van de behoeften van de grote kantoren² en dat terwijl nota bene de meeste hoogleraren accountantscontrole aan die universiteiten werkzaam zijn op die grote kantoren.

Dit heeft niet tot gevolg gehad dat minder toekomstige accountants voor de opleiding tot registeraccountant hebben gekozen. Dat zegt echter weinig over de kwaliteit van de accountantsopleiding, aangezien deze opleiding nu eenmaal vereist is voor het verkrijgen van de bevoegdheid tot controle van jaarrekeningen. Als toekomstige controllers of hun werkgevers de voorkeur geven aan de accountantsopleiding dan zegt dat veel meer over de kwaliteit van deze opleiding. Als het beleid van ondernemingen echter wordt voor toekomstige controllers het deelnemen aan de controllersopleiding te stimuleren in plaats van het deelnemen aan de accountantsopleiding, dan kan dat betekenen dat de accountantsopleiding niet meer voldoet aan de vragen van de markt.

Van de universiteiten en van het NIVRA mag worden verwacht dat zij gezamenlijk een systeem ontwikkelen waarbij de kwaliteit van de accountantsexamens wordt beheerst met andere middelen dan een landelijk examen. De universiteiten kunnen dan, ieder vanuit hun eigen invalshoek, nieuwe inzichten in het onderwijs verwerken en zodoende het niveau en de kwaliteit van de opleiding daadwerkelijk verbeteren. Als de universiteiten en het NIVRA er niet in slagen om in dit kader vernieuwend bezig te zijn zal de opleiding tot registeraccountant steeds minder worden gezien

als de opleiding bij uitstek voor de financieel-administratieve sector.

Tenslotte het volgende: ingevolge de Europese regelgeving zal in Nederland een stageverplichting voor toekomstige accountants worden ingevoerd. Van het NlvRA, dat op zich heeft genomen een regelgeving daarvoor te ontwerpen, mag worden verwacht dat deze pluriforme organisatie komt met een voorstel waarin zowel wordt voldaan aan de eisen van de wetgever als aan het belang van een breed samengestelde beroepsorganisatie. Dat betekent dat een regeling dient te worden ontworpen die het ook mogelijk maakt voor mensen die werken op een controllersafdeling respectievelijk in een met controller of accountant vergelijkbare functie, aan deze stageverplichting te voldoen. Daarmee kan worden bereikt dat het NlvRA een pluriform samengestelde organisatie blijft.

Noten

1 Zie:

- Jaarverslag '90/'91 van het NlvRA en
- M. den Os, *Beroepsorganisatie en beroepsopvattingen van Certified Public Accountants in de Verenigde Staten*, 2e herziene druk, september 1991, Limperg Instituut, Amsterdam.
- 2 De lezer kan zich hiervan overtuigen door de laatste examens controleleer te vergelijken met:
 - E.D. de Bruin, *Moderne controleaanpak, Audit Plus*, de controleleerbenadering van Deloitte Haskins & Sells International (in: *MAB*, september 1989, p. 325);
 - J. ten Wolde en J.H. Buisman, *Moderne controleaanpak, KPMG Audit: Het controleproces van KPMG Klynveld Kraayenhof & Co.* (in: *MAB*, oktober 1989, p. 388);
 - L.F.G. Tuinsma, *Moderne controleaanpak, Accountantscontrole bij Moret en Limperg* (in: *MAB*, november 1989, p. 455);
 - J.P.J. Krom, *Moderne controleaanpak Unicon en Cocon: uit de gereedschapskist van de Nederlandse Accountantsmaatschap de Tombe* (in: *MAB*, november 1989, p. 462) en
 - J.H.G. Kinds en J.C.E. van Kollenburg, *Moderne controleaanpak BDO-Compass, de controlemethode van de BDO-CampsObers Groep* (in: *MAB*, juni 1990, p. 254).

VAN DE REDACTIE

Zoals u in het colofon kunt zien, zijn er enige mutaties in de redactieraad.

Prof. D.A.M. Meeles, verbonden aan ons blad sinds 1976, heeft besloten zijn functie neer te leggen. Zijn opvolger Prof. Dr. L.G.M. Stevens is reeds in 1989 toetreden tot de redactieraad.

Prof. Mr. C.A. Boukema heeft, na 25 jaar aan ons blad verbonden te zijn geweest eveneens als lid van de redactieraad afscheid van ons genomen. In zijn plaats komt de heer Mr. M. Verhorst, verbonden aan de vakgroep Privaatrecht aan de Universiteit van Amsterdam. De heer Verhorst heeft zich reeds voor het MAB verdienstelijk gemaakt bij de samenstelling en coördinatie van het bijzondere nummer van december 1991 inzake het Nieuwe BW.

De redactie bedankt de heren Meeles en Boukema voor hun jarenlange inzet en vruchtbare samenwerking.