

DE ACCOUNTANT ALS ORGANISATIEADVISEUR

door K. Volder

Het optreden van de accountant als organisatie-adviseur geeft aanleiding tot bezinning op problemen als: opleiding, verhouding tot collega-accountants resp. collega-organisatieadviseurs, wenselijkheid van aanpassing van de reglementen waaraan hij onderworpen is als lid van een accountantsvereniging.

De ontwikkeling van het beroep gaat in de richting van specialisatie; meer en meer wordt aandacht geschonken aan de adviserende taak van de accountant. Veel uitwisseling van gedachten zal nodig zijn alvorens de specialisatie in de juiste banen is geleid. Dit artikel wil een bijdrage zijn tot die gedachtenuitwisseling.

De volgende vragen kunnen gesteld worden:

1. *Is er reden tot specialisatie?*

Het antwoord op deze vraag hangt af van de mentale en fysieke mogelijkheden van de individuele beoefenaar van het accountantsberoep. Het antwoord is slechts te geven voor dié groep van accountants die tezamen mentaal en fysiek een modale waarde zouden geven indien zij statistisch zouden worden ingedeeld. De „zeer sterken” vallen dus als uitzondering buiten die groep, voor alle anderen zie ik specialisatie als een noodzaak.

Specialisatie t.a.v. de organisatie-deskundigheid leidt direct tot de vraag naar een bijzondere opleiding. De opleiding kan echter niet de oorzaak van specialisatie zijn want dan ware het zonder meer mogelijk die extra-opleiding te volgen en aldus gespecialiseerd te zijn.

Het zou m.i. beslist onjuist zijn te suggereren dat de specialisatie tot organisatieadviseur een zaak is van uitsluitend meer of minder opleiding. Het is vooral een zaak van ervaring (veel doen), „bij” blijven (dus veel lezen) en contact met andere organisatieadviseurs. Een zwakte van het accountantsberoep zoals het thans wordt beoefend is toch wel dat van de accountant in het kleinere en middelgrote kantoor verwacht wordt dat hij én controleur, én belastingdeskundige, én organisatieadviseur is. Men mag mij tegenwerpen dat in deze opsomming de belastingdeskundige niet mag voorkomen. Maar de praktijk heeft bewezen dat de doorsnee-accountant voor zijn cliënten deze functie waarneemt, en dat zal voorlopig wel zo blijven. De tijd benodigd om, t.a.v. de controle en de belastingen, „bij” te blijven, is groot. Vele accountants hebben dus zeker geen tijd om zich te verdiepen in organisatieproblemen. En een organisatie-opdracht wordt door hen niet altijd met onverdeelde vreugde aanvaard. Hetgeen eigenlijk ook wel te begrijpen is. Want de functie van organisatieadviseur is er niet één die men „erbij” doet. Zij vraagt de volle man.

En dan is er het verschil in de aard van de opdracht. Werkt de accountant-controleur toe naar een doel dat bepaald is, en eindigt zijn arbeid met het bereiken van dat doel, de organisatieadviseur ziet zijn werk na korte tijd tenietgedaan door nieuwe ontwikkelingen, hetzij in de onderneming, doch veelal door het voortschrijden van de techniek. Denken wij eens aan de stormachtige ontwikkeling van de kantoormachines na de oorlog, de methode van de multimomentopnamen, de M.T.M.-techniek. Meer en meer verplaatst ook het organiseren zich van de fabriek naar de administratie en de verkoop-organisatie. Ik noem de verkoop-organisatie, omdat deze van intuïtie tot techniek, en van techniek tot wetenschap geworden is, en daar-

door behoefte heeft aan steeds meer cijfers in voortdurend wisselende groepering. „De omzet” is reeds lang geworden tot een onhandelbare grootheid, even onrijp als „de lonen” of „het materiaalverbruik” en „de verkoopkosten”.

2. *Zijn de door de controlerend accountant reeds verrichte werkzaamheden op zichzelf voldoende om een verklaring omtrent de organisatie af te geven?*

Veronderstellen wij eens dat de opdrachtgever aan de accountant zou vragen: „Is het U mogelijk te verklaren dat de administratieve organisatie van het door U gecontroleerde bedrijf voldoet aan redelijke eisen, zowel wat betreft de efficiëncy als de interne controle?”

Zal de accountant deze verklaring — ik neem dus aan dat hij de jaarrekeningcontrole reeds heeft verricht en wel zolang dat deze controle heeft kunnen leiden tot een goedkeurende verklaring — kunnen geven? Wij moeten aannemen van wel, want de accountant is, per definitie, deskundige op het gebied van de administratieve organisatie. En zeker wat betreft de interne controle zal zijn onderzoek „volkomen” moeten zijn geweest, niet in het minst omdat een perfecte interne controle mede de basis is voor de efficiency van zijn eigen arbeid.

T.a.v. de efficiency zal, naar ik aanneem, deze verklaring in de meeste gevallen niet gegeven kunnen worden zonder een nader onderzoek.

Het is belangrijk te overwegen dat er minstens 2 niveaux zijn waarbij de efficiency bevredigend geacht kan worden. Het hoogste niveau: de efficiency gemeten in absolute waarden, volgens normen gehanteerd door deskundigen op het gebied van de organisatie. Het lagere, toch wellicht niet onbevredigende, niveau waarbij een ieder in de bedrijfshuishouding zichtbaar zijn plicht doet. Voor de controlerend accountant is het bestaan van dit niveau geen beletsel de jaarrekening te certificeren. Het is de toestand die in het over grote deel van de bedrijfshuishoudingen gebruikelijk is. Desniettemin blijken er, bij onderzoek door een organisatie-adviseur, vrijwel altijd besparingen of verbeteringen mogelijk.

3. *Is het gewenst een afzonderlijke „organization-audit” te doen uitvoeren en met welke frequentie zal deze moeten plaatsvinden?*

Gegeven de wenselijkheid tot het opvoeren van de efficiency naar een hoger peil en gegeven het feit dat een organisatie-onderzoek kan bijdragen tot het bereiken van dit doel geloof ik dat er reden is de organisatie periodiek systematisch te onderzoeken.

Een onderzoek, als geschetst, zal af en toe herhaald moeten worden, b.v. eens in de 2 à 3 jaar. Te bedenken valt daarbij dat de organisatie, al komt zij dan niet als actief op de balans voor, een bedrijfsmiddel is. Een bedrijfsmiddel dat, in aanmerkelijke mate, aan slijtage is blootgesteld. Technische slijtage: door ongewenste toevoegingen (denken we aan de „Wet van Parkinson”), door tempoverlies, niet naleven van instructies, veroudering van personeel, zwakke chefs enz. Economische slijtage: nieuwe methodieken, voortschrijdende mechanisering en automatisering. Daarom acht ik het gewenst dat de accountant-organisatieadviseur zijn „certificaat van gezondheid” eens per 2 à 3 jaar afgeeft. Zo goed als een schip na enkele jaren een „survey” ondergaat, zo zal dit voor de administratieve organisatie zeker niet minder noodzakelijk zijn.

Het onderzoek pleegt te leiden tot aanduiding van verbeteringen, de organisatieadviseur brengt dus rapport uit van zijn bevindingen.

Is de directie het met het perspectief, gesteld door de accountant-organisatieadviseur, en onderschreven door de controlerend accountant, eens, dan kunnen deze beide tezamen zorgdragen voor uitvoering. Zij moeten daarbij regelmatig contact houden doch veelal zal het niet nodig zijn dat de organisatie-adviseur nog langdurig of veelvuldig bij het bedrijf aanwezig is.

Het sluitstuk van het onderzoek zou kunnen zijn de verklaring, dat de organisatie, óók qua efficiency, bevredigend is. T.a.v. deze „verklaring” doet zich een publicatie-probleem voor, de behandeling van dit probleem zou een afzonderlijk artikel vergen.

4. Welke samenwerking kan er zijn tussen controlerend en adviserend accountant?

Het staat vast dat er een grote behoefte is aan de diensten die de accountant-organisatieadviseur kan verlenen. Dit is door sommige accountantskantoren ingezien en het heeft geleid tot het creëren van een organisatie-afdeling, of wel tot nauwe samenwerking met een organisatiebureau. Bij de meeste kleinere kantoren is de behoefte er ook, veelal in nog grotere omvang omdat de kleinere kantoren een groot deel van de middelgrote en kleine bedrijven (met hun groeiproblemen) verzorgen. Bovendien hebben deze accountants minder gelegenheid om dagelijks met collega's van gedachten te wisselen. Misschien zou voor hen de aangewezen weg zijn het hebben van een min of meer permanente samenwerking met collega's die zich op deelgebieden gespecialiseerd hebben. Zulks naar analogie met de samenwerking tussen arts en specialisten.

Indien deze opvatting aanvaardbaar is, dan moeten wij ons afvragen of het niet gewenst is dat de accountantsvereniging de functie: accountant-organisatieadviseur officieel tot leven en erkenning brengt. Persoonlijk zou ik daarbij à priori vastgesteld - of als communis opinio aanvaard - willen zien dat de gespecialiseerde accountant zich heeft te onthouden van het aantrekken van contrôle-opdrachten. Het moet immers regel worden dat de controlerend accountant zijn collega-organisatieadviseur consulteert en hem ongeremd introduceert bij door hem gecontroleerde bedrijven. De samenwerking moet een genoegen voor beide zijn.

5. Is de huidige opleiding van de accountant geschikt als basis voor de opleiding tot organisatie-adviseur?

T.a.v. de efficiency van de administratieve organisatie is, in de huidige opleiding, niet alle kennis opgenomen die nodig is om quantitatief vast te stellen de arbeid (in ruime zin, dus ook de mechanische) welke aan de vervulling van een administratieve functie is verbonden. Dit feit is, in de afgelopen jaren, door meerdere schrijvers vastgesteld en, voorzover mij bekend, niet weerlegd.

Dat het wenselijk zou zijn de opleiding tot accountant uit te breiden en dus de suppletoire benodigde kennis in het reeds overladen programma te persen zal het merendeel der collega's, met mij, willen ontkennen. Dat het wenselijk is de opleiding te kortwieken voor hen die zich willen specialiseren op het gebied van de organisatie betwijfel ik. De accountant-organisatieadviseur heeft minstens zoveel profijt van zijn opleiding als de accountant-controleur, zo niet meer. Er is dus voor hen, die zich specialiseren willen, een opleiding nodig na het verwerven van b.v. het N.I.v.A.-diploma. Deze opleiding kan door de accountantsvereniging gegeven wor-

den, doch het lijkt mij beter dat er een opleiding komt voor het beroep „organisatieadviseur”, waaraan de accountant deelneemt als ieder ander; hij zal dan vrijstelling kunnen verkrijgen voor de kennis die hij bij zijn accountantsstudie reeds heeft verworven.

Te bedenken valt: er zijn reeds organisatiebureaux, zowel mét als zónder accountants. Er is dus geen reden om te stellen dat de accountant de enige bekwame adviseur t.o.v. de administratieve organisatie zal moeten zijn. De praktijk heeft bewezen dat b.v. ook de ec.drs., zich specialiserende in deze richting, een uitstekende kans van slagen heeft. Doch er is evenmin reden dat de accountant dit arbeidsveld zou abandonneren. Hem staat reeds ter beschikking een unieke opleiding, waarbij ik vooral denk aan de combinatie bedrijfseconomie, inrichtingsleer en controleleer. De organisatieadviseur-accountant kan de efficiëncy primair stellen, doch juist hij weet hoever hij daarbij mag gaan zonder de interne contróle geweld aan te doen. Hij weet de techniek om de cijfers te verschaffen doch ook ~ en dat is van groot belang ~ welke cijfers de bedrijfshuishouding nodig heeft. De accountant mist, bij zijn tegenwoordige opleiding, het een en ander om zich met recht organisatie-adviseur te kunnen noemen. Accoord. Maar iedere andere opleiding mist veel dat de accountant reeds heeft. En dus is er alle reden op de basis van de pyramide de top te bouwen, naar analogie met het artseneroep.

6. *Is het gewenst dat de accountant-organisatieadviseur zijn beroep alleen uitoefent of moet hij zich verzekeren van de bijstand van andere deskundigen?*

Het is niet goed dat de mens alleen zij. Met verschuldigde eerbied moge ik deze spreuk toepassen op de organisatieadviseur-accountant. Zijn arbeid reikt aan de gebieden van de ingenieur-organisatieadviseur en van de verkoopadviseur. Het is thans nog zo dat er tussen deze drie organisatieadviseurs een niemandsland is. Afhankelijk van hun persoonlijke kennis en geaardheid betreden zij hier en daar elkaars gebied. Zulks ten onrechte, en de ontwikkeling zal waarschijnlijk zijn dat een samengaan tussen deze drie (en de socioloog, en de loontechnicus, enz.) regel wordt. Wil de accountant-organisatieadviseur daarbij niet „buitenspel” komen te staan, dan zal de accountantsvereniging in deze samenwerking tijdig moeten voorzien wat betreft haar reglementen.

7. *Is er reden de activiteiten van de accountant-organisatieadviseur nader te reglementeren?*

De voor de hand liggende vraag is: Wat zullen de accountantsverenigingen doen t.a.v. de geschetste ontwikkeling? Of zij iets zullen doen kan m.i. aan geen twijfel onderhevig zijn. B.v. het N.I.v.A., dat zo diep ingrijpt t.a.v. de beroepsuitoefening, kan niet afzijdig blijven bij de wording van de algemene tot gespecialiseerde accountant. De controlerende functie heeft, in woord en geschrift, tot nu toe veel meer aandacht gekregen dan de adviserende; dit wás wellicht juist doch kan dit voor de toekomst wel zo blijven?

Kan, evenals bij de controlerende functie, de accountantsvereniging het niveau van de beroepsuitoefening vaststellen? B.v. door minimumeisen via een Reglement van Arbeid? Dit lijkt mij onmogelijk. De ontwikkeling van de organisatie-wetenschap geschiedt, gelukkig, zonder centrale leiding, en vloeit voort uit het creatief denken van individuen met zeer verschillende

aanleg, opleiding en arbeidsterrein. Een „niveau” voor b.v. de administratieve organisatie is niet te bepalen. Wat vandaag geldt is morgen verouderd.

Is het dus niet de techniek, waarop de accountantsvereniging zich in de eerste plaats moet richten, het is wel gewenst dat de functie „accountant-organisatieadviseur” erkend en bevorderd wordt. Een bruikbare volgorde lijkt mij daarbij:

1. de accountants, die zich uitsluitend of voornamelijk met organisatie-werkzaamheden bezighouden, in een eerste studievergadering bijeen brengen. „Inventariseren” dus, zoals goede accountants betaamt.

2. ter vergadering vaststellen dat de accountant-organisatieadviseur een verbijzondering is in het accountantsberoep; en wel één die door de accountantsverenigingen toegejuicht en naar mogelijkheid bevorderd wordt.

3. bevorderen dat de controlerend accountant met de organisatie-adviseur-accountant samenwerkt op ongeveer dezelfde wijze als de huisarts met de specialist.

4. toestaan dat de accountant-organisatieadviseur een door de accountantsvereniging aanbevolen vorm van samenwerking aangaat met organisatie-adviseurs die niet accountant zijn.

5. middels een aantal studievergaderingen vaststellen of het mogelijk en gewenst is dat de accountant-organisatieadviseur een verklaring afgeeft, inhoudende dat de administratieve organisatie van het onderzochte bedrijf op dat moment voldoet aan redelijke eisen, ook wat betreft de efficiency.

8. *Welke invloed kan verbetering van de organisatie der bedrijfshuishoudingen hebben op de arbeid van de controlerend accountant?*

Een diepgaand onderzoek door de accountant-organisatieadviseur lijkt mij mede van belang om te komen tot de moderne controlemethoden die Diephuis, Tempelaar, Wisse e.a. voorstaan. Verhoging van de efficiency leidt meestal tot verkorting van de administratieve weg én tot het beschikbaar komen van meer gegevens. De „greep” van de accountant op het bedrijfsgebeuren wordt sterker. En daardoor wordt een totaalcontrole op kleinere onderdelen van het bedrijf mogelijk, waar vroeger een detailcontrole op het geheel nodig was om tot een volkomen controle te geraken. Het accent komt daardoor veel meer op het werk van de accountant en de 1e assistent te liggen; de bestaande toestand, waarbij in aanmerkelijke mate gebruik gemaakt wordt van 3e en 2e assistenten, is niet in de laatste plaats een gevolg van onvoldoende georganiseerde administraties.

Het lijkt mij onjuist dat er een controverse zou kunnen blijven bestaan tussen aanhangers van de „orthodoxe” en de „moderne” controlemethoden. Het is zaak dat het bedrijfsgebeuren in de administratie zichtbaar gemaakt wordt tegen een zó lage prijs dat de directie een positief saldo tussen nut en kosten kan onderkennen. Gebeurt dat, dan kan de accountant zijn controleprogramma aanpassen. En dan zal de „orthodoxe” accountant even „modern” blijken te zijn als zijn progressieve collega. Het vele checken is toch immers een „Kind der Not”. Het controle-programma is grotendeels afhankelijk van het peil dat de administratieve organisatie van het bedrijf heeft bereikt. Een betere organisatie leidt tot betere controle-methoden.

**
*

Ik vraag mij af of het tijdstip niet gekomen is dat onze accountantsverenigingen zich moeten gaan beraden of de uitbouw van de accountants-

functie bevorderd kan worden door specialisatie in verschillende richtingen. Het lijkt mij goed dat erkend wordt dat de goede uitoefening van dit veelomvattende beroep zoveel van de accountant eist dat hij aan: een systematische verdieping van zijn inzicht, regelmatig contact met collega's, het verrichten van onderzoekingen en het publiceren van de resultaten van die studie enz. niet toekomt. En dat, daardoor, zijn reeds aanwezige kennis van de organisatie-kunde niet of nauwelijks gelegenheid krijgt tot verdere ontwikkeling.

MEDEDELING

Benoeming van de heren L. G. Groeneveld, ec. drs. en F. D. Zandstra, ec. drs. tot respectievelijk hoogleraar en lector in de accountancy

Kortelings is de heer L. G. Groeneveld, ec. drs. benoemd tot buitengewoon hoogleraar in de accountancy aan de Katholieke Economische Hogeschool te Tilburg.

De heer F. D. Zandstra, ec. drs. werd onlangs benoemd tot buitengewoon lector in de accountancy, in het bijzonder de inrichtingsleer, aan de Nederlandsche Economische Hoogeschool te Rotterdam.
