

BOEKBESPREKINGEN

ENIGE BESCHOUWINGEN OVER HET ADVISEURSCHAP VAN DE ACCOUNTANT

Openbare les gehouden bij de aanvaarding van het ambt van buitengewoon lector in de accountancy aan de Nederlandsche Economische Hoogeschool te Rotterdam

door F. D. Zandstra. Uitgave
H. E. Stenfert Kroese N.V.,
Leiden

door Prof. G. Diephuis

Op 14 december 1959 heeft de heer F. D. Zandstra het ambt van buitengewoon lector in de accountancy aan de Nederlandsche Economische Hoogeschool te Rotterdam aanvaard met een openbare les, getiteld als hierboven is aangegeven. Het vraagstuk, dat collega Z. in deze openbare les heeft gesteld, staat tegenwoordig blijkbaar meer in de vakebelangstelling dan tot voor kort. Dit komt b.v. tot uiting in het feit, dat in de middagzitting van de Accountantsdag van het N. I. v.A. op 3 oktober 1959 door een discussiegroep het door collega R. Besançon in een prae-advies ingeleide onderwerp: Enige beschouwingen omtrent de adviesfunctie van de openbare accountant, aan een bespreking werd onderworpen.

Collega Z. houdt zich in zijn openbare les in het bijzonder bezig met de adviserende functie in combinatie met de controlerende functie van de openbare accountant, zodat hij bewust buiten beschouwing heeft gelaten de problemen, welke samenhangen met het adviseren door de accountant los van de controlerende functie en met die, welke samenhangen met de verbijzondering binnen het accountantskantoor. Dat de nieuwe lector deze beperkingen binnen het kader van een openbare les heeft aangebracht is begrijpelijk, doch anderzijds jammer, omdat hierdoor een wat eenzijdige belichting ontstaat van het adviseurschap van de openbare accountant, waardoor misschien tot constatering, beter tot hypothesen is gekomen, welke in breder verband gezien wellicht een iets andere beklemtoning zouden hebben gekregen. Door de beperkingen bepaalt de stof van de rede zich nu tot het optreden van de openbare accountant als adviseur van de leiding van een huishouding, met betrekking tot welke hij belast is met de algemene controle en welke accountant dan niet opereert in het verband

van een accountantskantoor met interne verbijzonderingen.

In de beschouwingen hieromtrent wordt uitgegaan van de *verbondenheid* van de adviserende en controlerende functie, waarbij in aanmerking nemende het dualistische karakter van de combinatie tot de conclusie wordt gekomen, dat beide functies elkaar eensdeels belemmeren en anderdeels bevorderen. Wat de belemmeringen betreft wijst de lector op het bekende *collisie*-gevaar, waarop Van der Schroeff in 1947 in dit maandblad reeds geattendeerd heeft. De betrekkelijkheid van dit gevaar wordt ook gemeemoreerd: wanneer het advies op de juiste wijze tot stand is gekomen neemt de bedrijfsleiding n.l. de volle verantwoordelijkheid voor het besluit zelve. Volledigheidshalve had m.i. hier ook moeten worden gesteld, dat feitelijke omstandigheden een belangrijke invloed op dit *collisie*-gevaar en diens gevolg op dit betrekkelijk formeel theoretisch standpunt kunnen hebben.

Terecht wijst lector Z. erop, dat de tot sommige gebieden beperkte deskundigheid van de accountant geen wezenlijke belemmeringsfactor behoeft te zijn; dat hierdoor geen conflict kan ontstaan tussen de adviserende en de controlerende functie, mits de accountant maar „bijblijft” in kennis op de verschillende gebieden zijner deskundigheid. Dat bijblijven op verschillende van deze gebieden is reeds nodig om de controlerende functie doeltreffend uit te oefenen. Zandstra noemt niet de terughoudendheid, die men soms tegenover de adviseur in acht neemt, omdat nog vaak de mening heerst, dat deze als adviseur alles aan de directie moet melden. Een punt, dat op de Accountantsdag 1959 in het debat naar voren is gekomen.

Wat de positieve zijde van de verbondenheid van het samenspel tussen beide functies betreft - wat lector Z. als woordspeling aanduidt met *collusie* - wijst hij erop, dat de accountant in zijn adviserende functie reeds uit hoofde van zijn controlerende functie beschikt over een grote kennis van het betrokken bedrijf en van de problemen, die daarin van betekenis zijn, waarbij het dan nog van een bijzonder belang is, dat de relatie tussen accountant en huishouding een blijvende is. Hierbij is dan verder nog in aanmerking te nemen, dat de adviezen van de accountant als onafhankelijke deskundige objectief en bedrijfseconomisch benaderd zijn. Door deze benaderingswijze is het hem mogelijk „de rela-

tieve betekenis van een vraagstuk en van de te bereiken resultaten in het raam van het geheel te onderkennen". Een belangrijk winstpunt m.i., vooral t.o.v. een alleen maar technisch of commercieel geschoold adviseur, die voor een enkel incidenteel probleem van de huishouding wordt geplaatst. Collega Z. komt dan ook tot de conclusie, dat de controlerende accountant in een *unieke* positie verkeert om de betrokken huishouding te adviseren.

Hij vraagt zich dan af in welke mate nu de adviserende functie in combinatie met de controlerende tot zijn recht komt. Al is de spreker er zich van bewust, dat op deze vraag niet een rechtstreeks en afdoend antwoord is te geven meent hij toch op grond van een aantal „aanwijzingen” twijfel te moeten uitspreken of van de unieke positie door de accountants wel voldoende gebruik is of wordt gemaakt. Hij is zich evenzeer bewust van het subjectieve karakter van de ervaringen en de oordelen, waarop hij deze twijfel bouwt. Persoonlijk vind ik het jammer, dat hij bij deze gelegenheid van deze twijfel blijk heeft gegeven en daardoor gesuggererd heeft, dat dit onderdeel van het werkkterrein van de openbare accountants door hen verwaarloosd zou worden. Ik ben er mij van bewust, dat voor een op belangrijke schaal uitoefenen van deze functie een zeker teamverband in een accountantsassociatie nodig is en dat het uitoefenen van deze functie door de „alleen opererende” accountant steeds moeilijker wordt. Daarom mag deze twijfel wellicht uitgesproken worden voor laatstbedoelde accountant in de combinatie van de functies; doch n.m.m. niet in dezelfde mate waar deze combinatie betreft een openbare accountant, lid ener associatie, binnen welk kantoor de verbijzondering wel is voorgeschreven. Het is daarom jammer, dat lector Z. deze beperking heeft aangebracht, omdat hij hiermede een zeer belangrijk gedeelte van de beroepsuitoefening buiten de lijnen heeft gezet.

Overigens ben ik het volkomen eens met collega Z. dat het wenselijk is aan deze „dienstverlening” meer aandacht resp. nog meer aandacht te schenken. De opdrachtgever haalt een deskundige (als controleur) binnen, waarvan hij mag verwachten, dat deze hem „- in de gevallen, waarin daartoe aanleiding bestaat - voorlichting geeft en van advies dient ten aanzien van vraagstukken, die binnen zijn beoordelingsvermogen

vallen, ook als hij - de opdrachtgever - daarom niet uitdrukkelijk vraagt”. Ook n.m.m. ligt in de doelstelling van de algemene controle opgesloten de taak om de leiding in de daarvoor in aanmerking komende gevallen, i.h.b. met betrekking tot de interne organisatie, van voorlichting te dienen teneinde zó nodig resp. zo mogelijk tot een verbetering te komen. De accountant is mede een bewaker van de doelmatigheid in de huishouding.

Lector Z. vraagt zich dan nog af welke nu de vraagstukken zijn, die binnen het beoordelingsvermogen van de accountant vallen. In het begin van zijn rede heeft hij de begripsomschrijving van accountant gegeven, zoals die in 1946 bij de herziening van de reglementen door het bestuur van het N.I.v.A. is gegeven. Er was hier wellicht aanleiding geweest om meer stringent aan te geven op welke terreinen de accountant specialistisch en op welke gebieden hij algemeen deskundig is. De uitspraak, dat de accountant door zijn kennis op belastinggebied in staat is om ook het - meermalen belangrijke - fiscale aspect van bepaalde vraagstukken in zijn beoordeling te betrekken, kan ik in haar algemeenheid wel onderschrijven, al wil ik hier een waarschuwend stem om tijdig op een op dit terrein specialitisch deskundige terug te vallen, niet onvermeld laten.

Collega Z. stelt tenslotte nog, dat de mate, waarin de accountant zijn adviseurschap tot zijn recht kan laten komen, afhankelijk is van de betrokken huishouding en van de verhouding tussen accountant en opdrachtgever. Over deze verhouding had ik gaarne nog iets naders vernomen.

In deze openbare les komt het vraagstuk van de adviseursfunctie van de openbare accountant door de in de beschouwingen aangebrachte beperkingen wel enigermate eenzijdig - doch deze eenzijdigheid dan in al haar facetten belicht - naar voren. Door deze eenzijdigheid zijn de constatering, waartoe de nieuwe lector komt, niet steeds geheel van subjectiviteit ontbloot en daardoor soms van beperkte betekenis. Hij is zich dit overigens bewust. Desondanks is het belang van deze openbare les door de omstandige wijze van het naar voren brengen van de verschillende factoren toch zodanig, dat hij het beroep hiermede een goede dienst heeft bewezen en dat kennisname door de beroepsgenoten aanbevelenswaardig moet worden geacht.

J. F. Mulder en J. M. van Oorschot:
GRONDSLAGEN VAN DE ADMINISTRATIEVE AUTOMATISERING

door drs. A. L. Brok

Blijkens het voorwoord van de schrijvers is dit bij de Vuga-boekerij te Arnheim uitgegeven boekje in het bijzonder geschreven voor hen, die het begrip „administratieve automatisering” nog niet nader hebben bestudeerd, maar voor wie het te verwachten is dat zij toch binnenkort met de daarmee samenhangende problemen zullen worden geconfronteerd.

Zoals reeds in de titel ligt opgesloten, worden in dit 168 pagina's omvattende werkje de grondslagen van deze administratieve automatisering behandeld. Alleen reeds het verschijnen van een publicatie op dit, in ons land nog zo schaars van literatuur voorziene gebied, verdient de aandacht. Een reden te meer om aan deze uitgave in dit blad enige beschouwingen te wijden is gelegen in de aantrekkelijke opzet en uitbouw die bij de behandeling van deze grondslagen is gevolgd. In het bijzonder vind ik daarbij te waarderen dat het uitgangspunt voor de behandeling van de grondslagen van de automatisering wordt gelegd in een - in het kader van het werkje uiteraard summier - belichten van de doelstellingen van de administratie in het algemeen. Het zich voortdurend dienen te bezinnen op die doelstellingen en het dan zoeken naar een optimale oplossing op grond van de toetsing van nut en kosten worden duidelijk als de hoofdpijlers uitgezet, waarop de grondslagen van administratieve automatisering verder werden uitgebouwd.

De fundering voor deze twee hoofdpijlers zien we in grote lijnen op een aantrekkelijke wijze gelegd in de hoofdstukken I en II resp. aangeduid met:

„Doelstellingen van de administratie” en „Beoordeling van de kosten van administratieve afdelingen.”

In de puntsgewijze opsomming in hoofdstuk I van de voornaamste doelstellingen van de administratie wordt niet gesproken over de „activerende functie”, dus de betekenis die de administratie heeft voor het doen functioneren van de totale organisatie. Te meer verwondert dit, omdat juist de mogelijkheden die de informatieverwerkende machines voor de vervulling van deze functie bieden, en waarop de schrijvers in hun verdere uiteenzettingen dan ook zeer terecht uitvoerig ingaan, zo belangrijk zijn. Meer een kwestie dus van een formele dan van een materiele onvolkomenheid.

Bovendien had naar mijn oordeel - ook al houd ik rekening met de beperkingen die de schrijvers zich in deze publicatie ontegenzeggelijk hebben moeten opleggen - bij de opsomming van de doelstellingen de „interne controle”, met name in haar aspect van de interne controle op de juistheid en volledigheid in de administratieve verwerking, meer expliciet genoemd kunnen worden. Het valt mij n.l. wat moeilijk die „interne controle” begrepen te achten onder de in punt 5 gegeven doelstelling:

„De controle op de gang van zaken in het bedrijf, waarbij o.m. wordt nagegaan in hoeverre de in de begrotingen en kostprijsberekeningen vastgelegde verwachtingen zijn gerealiseerd en op welke punten afwijkingen zijn opgetreden.”

En ook in de verdere behandeling van de materie had ik gaarne aan de interne controle wat meer aandacht besteed gezien. De enige plaats waar naar mijn mening de problematiek om de interne controle heel even wordt aangestipt, maar er aan de andere kant weer op een eenvoudige wijze uit wordt weggelopen, is in Hoofdstuk VII (Voordelen verbonden aan de administratieve integratie). Daar is n.l. te lezen op pag. 86:

„De invloed op de administratieve organisatie en de structurele organisatie kan in dat geval (= bij de z.g. gelijktijdige of horizontale integratie) zeer groot zijn, want hier voegt men administraties samen waartussen, om redenen van interne controle, een strikte functiescheiding wordt gehandhaafd. Deze functiescheiding behoeft echter niet te worden doorgevoerd tot en met de oplevering van de resultaten die uit deze gescheiden taken voortvloeien.”

Via een historische schets van de ontwikkeling in de mogelijkheden tot mechanisatie der administratieve werkzaamheden tot ca. 1950 (Hfdst. III) en een korte kritische beschouwing van de beperkingen der mechanische hulpmiddelen en de daarbij behorende administratieve systemen (Hfdst. IV) wordt in hoofdstuk V een poging gedaan tot een principiële benadering van het begrip „administratieve automatisering”. Toegegeven dat een scherpe definiering van het begrip „administratieve automatisering” geen eenvoudige zaak is, moet mij toch van het hart, dat het criterium, dat de schrijvers gehanteerd willen zien om tot een „principiële” benadering van dit begrip te komen, mij door de in dit hoofdstuk gegeven beschouwingen niet recht duidelijk is geworden.

In hoofdstuk VI wordt vervolgens op een

zeer aantrekkelijke wijze, een zij het uiter-aard weer beknopte, doch duidelijke uiteenzetting gegeven van de grondslagen van de „informatie-verwerkende machine” of „elektronische administratie machine”. Met deze tussen aanhalingstekens geplaatste aanduidingen kan n.l. naar het oordeel van de schrijvers het beste de angelsaksische benaming „computer” worden omschreven.

Bij de bespreking van deze grondslagen is, zoals uitdrukkelijk wordt vermeld, aan de verklaring van het „waarom” voorrang verleend boven die van het „hoe”. Ik moet zeggen dat de schrijvers in dit op zich te appreciëren streven voortreffelijk zijn geslaagd.

Met dit hoofdstuk VI zie ik hoofdthema II, waartoe ik het behandelde in de hoofdstukken III t/m VI zou willen rekenen en welk thema ik zou willen kenschetsen als een orientatie over de ontwikkelingstendenzen in de voor de administratieve verwerking beschikbare technische apparatuur, afgesloten.

In hoofdstuk VII wordt vervolgens ingegaan op de voordelen verbonden aan de administratieve integratie. Aan dit begrip „integratie” zijn de schrijvers geneigd een ruime inhoud te geven, n.l. omvattende:

- a. het uitschakelen van menselijke interventie tussen elkaar opvolgende handelingen (door de auteurs nader aangeduid én met verticale integratie én met volgtijdige integratie).
- b. het logisch samenvoegen van parallellopende deelproblemen waartussen relaties bestaan, tot één verwerkingsverband (door de auteurs, na een oorspronkelijke constatering dat hier feitelijk sprake is van parallelisatie, nader aangeduid én met horizontale én met gelijktijdige integratie).

Naast een behandeling van de mogelijk-

heden die de computer biedt tot integratie van administratieve werkzaamheden en een bespreking over de economische en technische grenzen die blijken te bestaan bij het integreren van werkzaamheden, wordt in dit hoofdstuk in het bijzonder ingegaan op de bijdrage die deze apparatuur kan leveren op het zo ruime terrein van de in het bedrijf regelmatig te nemen beslissingen. Daarbij worden zowel aan de z.g. routinebeslissingen als aan beslissingen waarvoor in het algemeen afzonderlijke programma's moeten worden gemaakt, instructieve beschouwingen gewijd.

Vervolgens worden in hoofdstuk VIII de hulpmiddelen om tot administratieve integratie te geraken aan de orde gesteld. Hierbij wordt de indeling gemaakt in:

- A. Administratieve integratie zonder gebruik van een computer.
- B. Administratieve integratie met toepassing van een computer

De verzorging van dit hoofdstuk maakte op mij de indruk wat onvoldoende te zijn afgestemd op deze gegeven hoofdindefinitie. Toevalligerwijze blijkt ook in de inhoudsopgave van het boek door een fout van de zetter het onderdeel B ondergebracht onder hoofdstuk IX.

De auteurs hebben aan hun werk een zeer aantrekkelijke afronding gegeven door hun verhandeling over „Richtlijnen voor de wijze waarop een studie voor administratieve automatisering kan worden aangevat” (Hoofdstuk IX) en „De organisatie van de computer-afdeling” (Hoofdstuk X).

Ik wil deze korte bespreking besluiten met de constatering dat de auteurs stellig zijn geslaagd in hun in de inleiding van hun boek aangegeven doel, voorlichting te verstrekken over het „waarom” en het „hoe” van de administratieve automatisering.

RECTIFICATIE

Op blz. 130 van het maartnummer is als uitgever voor het Adresboek voor de overheidsadministratie van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten vermeld de Uitg. N.V. Drukkerij en Uitgeverij J. H. de Bussy, Amsterdam. Prijs f 9.50. Dit moet echter zijn „Adresboek 1960 voor de overheidsadministratie. Uitg. Vereniging van Nederlandse Gemeenten, Paleisstraat 5, 's-Gravenhage. Prijs f 9.50.”