

# De toekomst van het vak Administratieve Organisatie

Prof. Drs. H.C. Kocks

THEMA

## 1 Inleiding

Met enige regelmaat staat de laatste jaren, vooral in de literatuur, het vak Administratieve Organisatie ter discussie. Die discussie richt zich vooral op het feit dat Administratieve Organisatie, als typisch Nederlands vak, thans een te beperkte scope zou hebben en als vak de internationale aansluiting mist. Het vak zou geen internationale vakaanduiding kennen en internationaal niet voorkomen in accountancy- en controlling-opleidingen terwijl het vak in de Nederlandse opleidingen een (zeer) belangrijke plaats inneemt. Van der Poel (VdP, 1997) geeft in een zeer lezenswaardig artikel een beeld van de discussie rondom het bestaansrecht van het vak, als onderdeel van de controlleropleiding, en is van mening dat Administratieve Organisatie, onder andere op grond van internationale ontwikkelingen, maar moet verdwijnen. Hij is die mening toegedaan op grond van het volgende.

*Laat ik (VdP) beginnen met informatiemanagement, want dat vak ondergaat radicale veranderingen. Vanouds was dit het vak 'administratieve organisatie'. Een vak uit de accountantsdoos. Het vak was een typisch Nederlandse invulling van allerlei zaken die niet tot de harde kern van controleleer konden worden gerekend maar die wel van belang waren om de accountant enig idee te geven van andere aspecten dan de typische*

*controleproblemen. Het vak bestaat nog altijd uit delen die sterk overlappen met andere gebieden, met name management accounting en informatica. In de rest van de wereld komen we die typisch Nederlandse invulling niet tegen. Men heeft het daarbij bijvoorbeeld over accounting information systems of business controls en internal controls naast natuurlijk het meer generalistische information management dat sterk gerelateerd is aan informatica. Zodra men een internationale variant van de controlleropleiding start loopt men tegen dit probleem aan. Er zijn geen Engelstalige equivalenten van de Nederlandse leerboeken. Men kan het vak AO derhalve maar beter splitsen in een deel information systems en een deel business controls en de stukken management accounting eruit halen. Waarom zouden we op dit punt nog langer gidsland zijn.*

De conclusie die uit het betoog van VdP voortvloeit ten aanzien van het vak Administratieve Organisatie (AO), is duidelijk. Het vak AO heeft geen bestaansrecht (meer). Het bestaat slechts uit onderdelen van andere internationaal bekende vakgebieden. Door zich te richten op en aan te sluiten bij die internationaal bekende vakgebieden, en het volgen van de ontwikkelingen daarin, is volgens VdP de toekomst (van de controlleropleiding zonder AO) verzekerd en het typisch Nederlandse eiland Administratieve Organisatie, zonder nadelige gevolgen, verzwolgen door de wereldzeeën. VdP schetst op grond van een aantal argumenten een sombere toekomst van het vak AO. De vraag is echter in hoeverre die argumenten voldoende genuanceerd en steekhoudend zijn, en eveneens in hoeverre dat geschetste toekomstbeeld kan worden omgebogen naar een meer positief beeld.

Prof. Drs. H.C. Kocks RA is hoogleraar Accountancy, i.h.b. Inrichtingsleer (AO/OIV/BIV) aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Daarnaast is hij zelfstandig gevestigd als adviseur en auditor.

Misschien kan dat sombere beeld worden omgebogen naar een positiever beeld door deze bijdrage, waarin een andere visie over de toekomst van het vak AO is opgenomen. Of het de juiste visie is, is ter beoordeling aan de (deskundige) lezer. Alvorens tot die toekomstvisie te komen wordt een aantal historische en internationale ontwikkelingen geschetst.

## 2 Relevante historische ontwikkelingen

### 2.1 Van Inrichtingsleer naar Bestuurlijke Informatieverzorging (BIV)

Het vak Administratieve Organisatie is, althans volgens de literatuur, geboren onder de naam Inrichtingsleer en kent in haar leven een groot aantal naamsveranderingen. Inrichtingsleer duidt erop dat het gaat om een zodanige inrichting (zoals structuur, bijbehorend stelsel van maatregelen en informatievoorziening) van een organisatie dat deze goed is te besturen en beheersen. De begrippen besturen en beheersen stonden hier al centraal en zullen dat, ondanks de naamsveranderingen, in de loop van de geschiedenis blijven. De meest bekende aanduiding van het vak is echter nog steeds Administratieve Organisatie, ondanks verwoede pogingen de naam Bestuurlijke Informatieverzorging (BIV), waartoe Starreveld in 1962 zelf al de aanzet heeft gegeven, te laten inburgeren.

Starreveld wordt algemeen beschouwd als grondlegger van het vak Administratieve Organisatie in Nederland. Zijn boeken 'Leer van de Administratieve Organisatie deel I en II' zijn te beschouwen als de AO-bijbel. In 1962 geeft Starreveld het vak Administratieve Organisatie de volgende definitie mee:

*het gehele stelsel van organisatorische maatregelen dat direct of indirect betrekking heeft op de goede werking van de administratie en waarbij hij onder doelmatig administreren verstaat:*

*het systematisch verzamelen, vastleggen, verwerken en verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen en doen functioneren van een huishouding en ten behoeve van de verantwoording die daarover moet worden afgelegd.*

De definitie van Bestuurlijke Informatieverzorging (BIV), in naam concurrent van Administratieve Organisatie, luidt anno 1998 als volgt:

*alle activiteiten met betrekking tot het systematisch verzamelen van gegevens, gericht op het verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen in engere zin, het doen functioneren en het beheersen van een huishouding en ten behoeve van de verantwoording die daarover moet worden afgelegd.*

Vergelijken we de definitie van BIV met die van AO uit 1962, dan is het opvallend dat de definitie van BIV nagenoeg gelijk is aan de definitie van doelmatig administreren van Starreveld uit 1962. Uit de definitie van BIV is het complex aan organisatorische maatregelen, dat direct of indirect betrekking heeft op de goede werking van de administratie, verdwenen. Daarmee is een essentieel deel van de oorspronkelijke gedachte van AO verdwenen en komt de nadruk vooral te liggen op nagenoeg alleen de informatieverzorging in het kader van het besturen, doen uitvoeren en beheersen van een organisatie (huishouding) en het afleggen van (financiële) verantwoording. Om vanuit het begrip Inrichtingsleer te spreken: de inrichting van de structuur van een organisatie wordt nu buiten beschouwing gelaten, waarbij er aan voorbijgegaan wordt dat zowel die structuur als de daarbij passende informatievoorziening essentieel zijn voor het besturen, doen uitvoeren en beheersen van een organisatie.

### 2.2 Van breed naar klassiek

Hiervoor is aangegeven dat Starreveld de grondlegger is van het vak Administratieve Organisatie in Nederland en dat de door hem geschreven boeken 'Leer van de Administratieve Organisatie deel I en II' (en de steeds aan de tijd aangepaste uitgaven door zijn opvolgers) zijn te beschouwen als de AO-bijbel. Ondanks het feit dat in deze boeken een brede opvatting van het vak AO wordt nagestreefd, is in Nederland het begrip 'klassieke AO' ontstaan. Door het woord 'klassiek' te gebruiken wordt min of meer aangegeven dat het vak 'niet meer van deze tijd' is. Met de 'klassieke AO' wordt in feite bedoeld de Administratieve Organisatie en bijbehorende Interne Controle (AO/IC) van een organisatie die gericht is op het kunnen waarborgen van de volledigheid van de opbrengsten en de toelaatbaarheid van de uitgaven/kosten. Het merkwaardige van dit alles is dat deze 'klassieke AO' nergens beschreven staat. De Nederlandse literatuur beperkt zich, ondanks

het imago, merkwaardig genoeg niet tot de zogenaamde 'klassieke AO'.

Voor het ontstaan van het begrip 'klassieke AO' en het bijbehorende imago zijn, naar de mening van de auteur, de volgende oorzaken aan te wijzen. AO bestond lange tijd alleen als vak in de accountancy-opleiding. Die opleiding richtte (en richt) zich primair op het opleiden van accountants voor het uitvoeren van de controle van de jaarrekening, waarbij de volledigheid van de opbrengstverantwoording en de toelaatbaarheid van de kosten/uitgaven centraal staan. Bij die AO/IC in het kader van de controle van de jaarrekening nam, en neemt, de zogenaamde typologie-indeling en waardenkringloop van Starreveld een belangrijke plaats in. Verder waren (en zijn nog grotendeels) de door de cursist uit te werken AO-vraagstukken vooral gericht op het beschrijven van de AO vanuit de optiek van de controle van de jaarrekening. Ook nu het vak AO/BIV een belangrijke plaats heeft ingenomen in andere (beroeps)opleidingen als controlling, internal/operational auditing en edp auditing zijn de vraagstukken nog (steeds) grotendeels 'klassiek' georiënteerd.

De voornoemde factoren, maar vooral de beperkte scope, hebben ertoe bijgedragen dat het vak AO nog steeds wordt gezien als een typisch accountantsvak. Daarnaast zijn, ondanks de ontwikkeling van moderne audit approaches, de zogenaamde controleprogramma's van de Nederlandse accountantskantoren nog grotendeels gebaseerd op de Nederlandse AO-opvattingen.

### 2.3 Internationaal

#### 2.3.1 Accounting Information Systems

Eerder is al genoemd dat het 'vakgebied AO' wordt beschouwd als typisch Nederlands. Administratieve Organisatie zou als vakgebied namelijk geen internationaal equivalent kennen. De internationale (Angelsaksische) tegenhanger van AO is het vak Accounting Information Systems (AIS). Zoals de Nederlandse AO is gebaseerd op de typologie-indeling en waardenkringloop van Starreveld, zo is het vak AIS gebaseerd op de zogenaamde cycle approach. De cycle approach gaat ervan uit dat elke organisatie bestaat uit een aantal voor die organisatie van toepassing zijnde cycles, zoals bijvoorbeeld 'revenue and collec-

tion', 'acquisition and expenditure', 'production' alsmede 'finance en investment'. Elke cycle bestaat uit een geld- en een tegendraadse goederen- en/of dienstenbeweging. Er is, om in AO-termen te spreken, min of meer sprake van een aantal waardenkringloopjes. Aan die cycles zijn te realiseren doelstellingen gekoppeld. Die doelstellingen dienen vervolgens per cycle te worden gerealiseerd door middel van een bijbehorende organisatie, inclusief een stelsel van maatregelen en informatievoorziening.

Een ander typisch kenmerk van de cycle approach is dat deze is gebaseerd op een sluitende cirkel tussen geld en bijbehorende goederen en/of diensten van de *individuele transactie*, waarbij ervan wordt uitgegaan dat, wanneer de individuele transactie op zich adequaat is/wordt verwerkt, het totaal van de transacties eveneens goed is/zal zijn. Dit laatste is weer ontleend aan het systeemdenken, vandaar ook de naam Accounting Information Systems, op basis van de cybernetica. Dit denken gaat min of meer uit van zelfregulering (bijsturing) waarbij op basis van het herhalende karakter van het individuele, waarde wordt toegekend aan het totaal.

Men zou kunnen stellen dat het vak AIS als internationale tegenhanger van AO eveneens sterk accountancygericht is omdat de cycle approach en de bijbehorende beschrijving van de te onderkennen cycles, behalve in het vak AIS, vooral voorkomen in de internationale financial auditing-literatuur (accountancy: jaarrekening georiënteerd). De voorkomende cycles zijn dan beschreven, inclusief de te realiseren interne controledoelstellingen, de mogelijk intern te treffen (controle)maatregelen alsmede de mogelijk door de extern accountant uit te voeren werkzaamheden om de van toepassing zijnde auditdoelstellingen te kunnen realiseren. De cycle approach is dan ook *de* basis voor de audit approach van de Angelsaksisch georiënteerde accountantsorganisaties, zoals de Nederlandse AO dat is voor de controle-aanpak van Nederlandse accountantsorganisaties.

#### 2.3.2 Het onderwijs

De in de vorige paragraaf behandelde cycle approach, als tegenhanger van de Nederlandse AO, komt in het curriculum van het vak AO (bijna) niet aan de orde. Meestal wordt volstaan met een Engelstalig boek of artikel op de literatuurlijst, al

dan niet aangevuld met een hoorcollege. Door middel van het Engelstalige boek wordt dan het internationale karakter van het vak weergegeven. Voorbijgegaan wordt aan het feit dat de achterliggende gedachte van de cycle approach een geheel andere is dan die van de Nederlandse AO. Dit houdt tevens in dat de basis (interne controle) voor de audit/jaarrekeningcontrole voor de Nederlandse en Angelsaksische accountant ook verschilt. (Denk maar aan de, naar mijn mening nog niet beëindigde, discussie over de scope van de verklaring, afgegeven door een Nederlandse accountant en een Angelsaksische. De Angelsaksische verklaring zou sterk balansgeoriënteerd zijn en niet, of veel minder, gericht zijn op de volledigheid van de opbrengsten.)

### 2.3.3 Een vleugje internationaal

Uit de vorige paragraaf kan worden afgeleid dat het vleugje internationaal in het onderwijs bestaat uit het opnemen van Engelstalige literatuur met een aanvullend hoorcollege. Dat het tot nu toe bij een vleugje internationaal is gebleven blijkt tevens uit de door de cursisten uit te werken AO-vraagstukken. Ondanks de internationale ontwikkelingen in het bedrijfsleven en het accountantsberoep dienen deze vraagstukken nog steeds volledig volgens de Nederlandse AO-opvattingen te worden uitgewerkt. De auteur is geen AO-vraagstuk bekend waarbij aan de cursisten wordt voorgelegd een opgave uit te werken volgens de cycle approach. Omdat doctorale alsmede post doctorale opleidingen, zoals controlling, internal auditing, edp auditing en, binnenkort ook, forensisch auditing het vak als onderdeel van het curriculum hebben overgenomen, krijgen ook die cursisten slechts een vleugje internationaal mee.

Uit het voorgaande zou kunnen worden afgeleid dat de Nederlandse AO en het Angelsaksische AIS min of meer een eigen leven leiden. Dat is niet helemaal waar. De Nederlandse AO is, als het om automatisering/informatie- en communicatietechnologie gaat, wel beïnvloed door het Angelsaksische. Begrippen als 'general IT controls' (algemeen stelsel van controlemaatregelen in de automatiseringsorganisatie) en 'application controls' (controles opgenomen in de toepassingsprogrammatuur) zijn ontleend aan de Angelsaksische (internationale) automatiserings- en (edp) auditing-literatuur, zonder er echter

rekening mee te houden dat die 'general IT' en 'application controls' passen in de cycle approach en niet zonder meer in de Nederlandse opvattingen. Het passen van die 'general IT' en 'application controls' in de cycle approach is er naar de mening van de auteur dan ook de oorzaak van dat wij in Nederland niet zo goed weg weten met de automatisering binnen het vak AO.

### 2.3.4 Toekomst

De mondialisering van het bedrijfsleven (controllers) en de steeds verdergaande internationalisering van het accountantsberoep (accountants) vraagt om het verzetten van de AO-bakens. Een passend antwoord dient te worden gegeven op die internationale ontwikkelingen. Het Nederlandse vak AO behoeft naar de mening van de auteur niet te verdwijnen. Het is van belang voor Nederlandse controllers en accountants dat zij weten wat er internationaal gaande is. Tot dat internationale behoort, vooralsnog, ook de Nederlandse AO-visie. De auteur is wel van mening dat door de steeds verdergaande internationalisering van het bedrijfsleven en het accountantsberoep de typisch Nederlandse controleopvattingen naar de achtergrond zullen verdwijnen. Dit zal met zich brengen dat ook de Nederlandse AO-opvattingen, als gevolg van die ontwikkelingen, op den duur het onderspit zullen moeten delven tenzij die Nederlandse AO-opvattingen, door middel van publicaties, een plaats veroveren in de internationaal erkende literatuur. De kans dat dit laatste gaat gebeuren schat de auteur laag in.

De weg die, volgens de auteur, naar een goede toekomst voor het vak AO moet worden bewandeld is de volgende.

In het huidige onderwijs (curriculum controlling- en accountancy-opleidingen) dienen naast de Nederlandse opvattingen tevens de Angelsaksische (internationale) opvattingen inzake AO, dus het vak AIS, te worden gedoceerd. Het doceren van die Angelsaksische/internationale opvattingen dient niet beperkt te blijven tot het opnemen van slechts Engelstalige literatuur met een aanvullend hoorcollege. De gedachte achter de cycle approach dient met evenveel diepgang te worden behandeld als de typologie-indeling en waardenkringloop van Starreveld. Verder dient in de door de cursist uit te werken vraagstukken die Angelsaksische (internationale) benadering een

prominente plaats te krijgen naast de Nederlandse. Bij dit alles mag de invloed van de automatisering/informatie- en communicatietechnologie op *beide* benaderingen niet worden vergeten. De toekomstige ontwikkelingen zullen antwoord geven op de vraag in hoeverre de Nederlandse AO-opvattingen in het internationale geweld stand kunnen houden. Dit alles houdt tevens in dat de naam van het vak in de toekomst dient te worden aangepast aan wat internationaal gebruikelijk is. De aanduiding Accounting Information Systems zou in deze voor de hand liggend zijn.

In deze paragraaf is de toekomst van het vak AO vooral gerelateerd aan het curriculum van de opleidingen in controlling en accountancy. Die voor internal/operational auditing, edp auditing en forensisch auditing zijn vooralsnog buiten beschouwing gelaten. De reden daarvan is dat die auditingopleidingen niet alleen financieel gericht hoeven te zijn. Voor zover dat wel het geval is, is het voorgaande betoog eveneens op het curriculum van die opleidingen van toepassing.

#### 2.4 Van klassiek naar breed

Reeds jaren is er een roep om verbreding van het vak AO hoorbaar. Aandacht voor die verbreding, waarbij verbreding tevens staat voor internationalisering, wordt gevraagd vanuit de gedachte van de zogenaamde 'klassieke AO'. Die drang naar verbreding, onder andere ingegeven door internationale ontwikkelingen, kent een aantal oorzaken, die hierna kort zijn weergegeven en waarop een deel van de toekomstvisie van de auteur inzake het vak AO is gebaseerd.

- Het overgrote deel van de huidige hoogleraren AO is werkzaam in wat genoemd wordt de 'organisatieadviespraktijk'. Een hierbij aansluitende tendens is dat naast de hoogleraren ook de docenten AO meer en meer in de organisatieadviespraktijk werkzaam zijn. Opvallend is eveneens dat het overgrote deel van die docenten de opleiding accountancy (of controlling, waarbinnen het NIVRA-vak AO als verplicht vak is opgenomen) hebben gevolgd. Vanuit hun praktijk echter worden ze geconfronteerd met enerzijds de beperkte scope van AO en anderzijds vooral de internationale ontwikkelingen die zich op de andere vakgebieden van de organisatieadviespraktijk voordoen. De vakgebieden waar het om

gaat zijn vooral Organisatiekunde, (Bestuurlijke) Informatiekunde, waarvoor steeds meer de internationale aanduiding Information Management wordt gebruikt, Automatisering of Informatie en Communicatie Technologie (ICT) alsmede Management Accounting. Mede door hun opleiding en vanuit het domein waarop ze in die organisatieadviespraktijk werkzaam zijn, is de behoefte aan verbreding en internationalisering van het vak AO ingegeven. Bij die behoefte aan verbreding en internationalisering wordt voorbijgegaan aan het feit dat hetgeen zij wensen, weinig met de controle van de jaarrekening heeft uit te staan.

- Een geheel andere ontwikkeling heeft mede gezorgd voor de roep om verbreding van het vak AO. Deze ontwikkeling betreft de zogenaamde veranderende rol van de openbaar accountant die vanuit de accountantsdiscipline zelf en de maatschappelijke ontwikkelingen gestalte wordt gegeven. Enerzijds vragen maatschappelijke ontwikkelingen, om de huidige internationale ontwikkelingen inzake COSO, Cadbury en Corporate Governance maar eens te noemen, om een bredere invulling van de functie van de accountant, anderzijds manifesteert de accountant zich steeds meer als *de* adviseur (assurance provider) van het bedrijfsleven. De accountantsprofessie probeert duidelijk te maken dat de accountant meer kan dan alleen het uitvoeren van de controle van de jaarrekening. In dit opzicht vragen deze (maatschappelijke) ontwikkelingen een bredere kennis en kunde van de accountant op het gebied van *besturen* en *beheersen* van organisaties. Om in dit kader in voortdurende aan de eis van deskundigheid te kunnen blijven voldoen dient de openbaar accountant zich, in aansluiting op de genoemde internationale ontwikkelingen, tevens internationaal vakinhoudelijk te (blijven) scholen. De Nederlandse AO-opvattingen zijn in deze te beperkt. De genoemde internationale ontwikkelingen passeren, via hoorcolleges, de revue. In de AO-vraagstukken blijven de genoemde internationale ontwikkelingen als COSO en Corporate Governance echter nog buiten beeld.

- AO heeft, volgens haar definitie, besturen hoog in het vaandel staan. AO verstaat onder besturen 'het nemen van beslissingen'. AO gaat hiermee nagenoeg totaal voorbij aan de interna-

tionale ontwikkelingen in het denken over besturen. Ontwikkelingen die zich vooral hebben voorgedaan en voordoen in het vak Organisatiekunde. Die ontwikkelingen in het denken over besturen hebben geleid tot het ontstaan van zogenaamde besturingsconcepten en besturingsprincipes (management by exception/objectives, integraal management). Besturingsconcepten hebben grote invloed op de structuur (inrichting) van een organisatie en vooral op de bijbehorende informatievoorziening. Besturingsconcepten, en de invloed die daarvan uitgaat op het besturen en beheersen van organisaties, blijven bij de AO-vraagstukken buiten beeld.

- De 'klassieke' AO maakt, zoals eerder is aangegeven, gebruik van de typologie-indeling van Starreveld met als uitgangspunt de invulling van het primaire proces via de waardenkringloop. Andere typologie-indelingen worden in de AO niet gebruikt. Uit waar te nemen internationale ontwikkelingen (onder andere ISO en Total Quality Management) valt op te maken dat vanuit andere vakgebieden, en daarbinnen vanuit diverse invalshoeken, gestreefd wordt naar normerende kaders die als typologie-indeling kunnen worden aangemerkt. Die normerende kaders worden ook wel referentiemodellen genoemd. Daarnaast kunnen genoemd worden de typologie-indeling in organisaties van Mintzberg, de value chain-gedachte van Porter, de fasenindeling van Nolan (normerende kaders en kenmerken per ontwikkelingsfase waarin een organisatie qua informatietechnologie zich kan bevinden), de typologie-indeling van Hartman alsmede de indeling die door het Centraal Bureau voor de Statistiek wordt gebruikt. Er is internationaal derhalve meer onder de zon dan alleen de Nederlandse typologie-indeling van Starreveld. Ondanks het feit dat deze genoemde internationale ontwikkelingen grote invloed (kunnen) hebben op het besturen en beheersen van organisaties, worden deze ontwikkelingen in het vak AO bijna geheel genegeerd. Ook hier blijft de behandeling van internationale ontwikkelingen beperkt tot theoretische beschouwingen.

- Het contingentiedenken of situationeel denken, ontleend aan de contingency-theorie, welke theorie is ontwikkeld binnen de organisatiekunde, is in opkomst. Deze theorie gaat ervan uit dat de invulling, onder andere van de AO, van

de desbetreffende organisatie vooral wordt bepaald door de geografische ligging en de specifieke interne en externe factoren. Deze theorie geeft aan dat elke organisatie in meer of mindere mate als uniek te beschouwen is. Uniek betekent dat er bij elke organisatie weliswaar sprake kan zijn van gemeenschappelijke kenmerken (typologie) maar dat de invulling (de inrichting) van die gemeenschappelijke kenmerken per situatie kan verschillen, hetgeen (grote) invloed heeft op het besturen en beheersen van organisaties.

- Ongeveer een decennium geleden ontstond in de Angelsaksische landen de zogenaamde golf in kwaliteitsdenken. Theorieën zagen het licht omtrent wat onder kwaliteit diende te worden verstaan en waarom het denken en doen in kwaliteit nodig was. Het gevolg van die ontwikkelingen is geweest dat begrippen als Total Quality Management (TQM), kwaliteitssystemen en kwaliteitsborging zijn ontstaan. Nadere beschouwing van deze ontwikkeling leert dat het in feite gaat om het zo effectief en efficiënt mogelijk structureren (onder andere sturen en beheersen) van organisaties om zo optimaal mogelijk intern en extern gerichte doelstellingen te kunnen realiseren.

- De invloed van de ontwikkelingen in de Informatie en Communicatie Technologie (ICT). Deze ontwikkelingen zijn velerlei. Te denken valt aan internationaal geïnitieerde ontwikkelingen (waarin alleen Engelse/Amerikaanse termen voorkomen) als:

- het elektronisch (papierloos) drijven van handel dat bekend staat als Electronic Commerce, waartoe onder andere Electronic Data Interchange (EDI), Electronic Banking (EB) en Electronic Transfer (ETF) behoren;
- het herinrichten van bedrijfsprocessen op grond van de mogelijkheden die ICT biedt (Business Process Redesign: BPR);
- het geautomatiseerd besturen en beheersen van werkstromen in een organisatie (Workflow Management en Automation: WM en WA);
- de revival van Benchmarking op grond van de mogelijkheden die ICT biedt;
- het verkrijgen van *informatie* op grond van het bijvoorbeeld selecteren en combineren van gegevens uit (grote) gegevensverzamelingen;

- internationaal ingeburgerde begrippen zijn in dit kader Data Warehousing en Data Mining;
- het gestructureerd vastleggen en gebruiken van kennis; dit staat bekend onder het internationaal ingeburgerde begrip Knowledge Management (kennismanagement).

Samengevat kan worden gesteld dat de ontwikkelingen in de ICT hebben geleid tot de internationaal erkende vakgebieden als Information Management (Informatiemanagement), Information en Communication Technology (Informatie en Communicatie Technologie) en Knowledge Management (Kennismanagement).

- In de loop der jaren zijn er vanuit de organisatiekunde, in aanvulling op bestaande organisatievormen en onder invloed van bijvoorbeeld de informatietechnologie, andere organisatievormen geïntroduceerd. Was er eerder sprake van bijna alleen een functioneel hiërarchische organisatie, thans kent de organisatiekunde velerlei verschijningsvormen die eigen kenmerken vertonen. Voorbeelden van die verschijningsvormen zijn de project-, matrix- en netwerkorganisaties, holdingstructuren met werkmaatschappijen, organisaties met een business unit-structuur, joint ventures, alsmede de onder invloed van informatietechnologie ontstane netwerkorganisaties en virtuele organisatie. Die internationaal georiënteerde ontwikkelingen in de verschijningsvormen van organisaties gaan nagenoeg geheel aan de AO voorbij. Het vakgebied AO beperkt zich vooral tot de functioneel hiërarchische organisatievorm, waardoor er in feite aan voorbijgegaan wordt dat elke organisatievorm specifieke kenmerken met zich meebrengt op het gebied van het besturen en beheersen van organisaties.

- De ontwikkeling van (interne) controle naar (internal) control. De Nederlandse AO kent een eigen ontwikkeld begrippenkader met betrekking tot het begrip (interne) controle dat buiten de landsgrenzen niet wordt gebruikt en eigenlijk ook niet wordt begrepen. Zo is internationaal het begrip controletechnische functiescheidingen, met als onderverdeling beheren, bewaren, registreren, uitvoeren en controleren, onbekend. Toch is er in het buitenland eveneens sprake van besturen, doen uitvoeren en beheersen. Daar zijn de begrippen internal control, management control en business control meer gangbaar. In

Nederland kennen we dan ook de steeds terugkerende discussie over het verschil tussen (interne) controle en het Angelsaksische woord 'control' (beheersing). De laatste tijd staat vooral die interne beheersing (internal control) internationaal in de belangstelling door het verschijnen van belangrijke rapporten als COSO/Cadbury. Zowel COSO als Cadbury besteden aandacht aan het treffen van beheersingsmaatregelen in het kader van het realiseren van bedrijfsdoelstellingen van organisaties. De geschetste ontwikkelingen in het COSO- en Cadbury-rapport worden, vanuit de discussies over control, rechtstreeks ingebracht in de discussie over de noodzakelijk geachte verbreding van AO. Tot die discussie behoort eveneens de ontwikkeling die aangeduid wordt als Corporate Governance. Bij Corporate Governance gaat het niet alleen om de besturing en de beheersing van organisaties maar tevens om verantwoording, verantwoordelijkheid, zeggenschap alsmede het toezichhouden.

- Het risicodenken. In de accountancy is in het begin van de jaren tachtig de risicoanalyse in de accountantscontrole geïntroduceerd. Door het verschijnen van het COSO-rapport is die risicoanalyse toegespitst op de desbetreffende organisatie zelf. Door COSO is geïntroduceerd dat het interne beheersingssysteem (internal control system) gericht dient te zijn op het met redelijke zekerheid (reasonable assurance) kunnen realiseren van de ondernemingsdoelstellingen. Door COSO wordt aan het internal control system expliciet inhoud gegeven op basis van risicoanalyse en tevens expliciet geplaatst in het kader van de te realiseren doelstellingen van een organisatie. Zowel het risicodenken als de relatie met ondernemingsdoelstellingen moet het huidige vak AO ontberen.

- Een ontwikkeling die is geïntroduceerd als verbreding van het vakgebied AO, is het door auteurs beklemtonen van het verbeteren en uitbreiden van managementinformatie. De klassieke AO zou zich vooral richten op de financieel gerichte managementinformatie, terwijl de niet financiële managementinformatie een steeds belangrijkere rol speelt in het kader van het besturen en beheersen van organisaties. Gesteld dient echter te worden dat managementinformatie geen nieuw fenomeen is binnen AO. Wel nieuw is dat 'niet financieel gerichte managementinfor-

matie' een steeds belangrijker rol gaat spelen in het besturen en beheersen van organisaties om haar doelstellingen te kunnen realiseren. Het vakgebied dat zich, als tegenhanger van het vak Accounting Information Systems, vooral richt op de niet financiële informatievoorziening in organisaties is het vak dat internationaal bekend staat onder de naam Management Accounting. Een vak dat vanwege het toenemende belang van niet financiële managementinformatie voor zowel controllers, waarvan de functie niet is beperkt tot financial controller, als 'openbaar accountants in de veranderende rol' een onmisbaar vak is.

### *2.5 Samenvatting en voorlopige conclusie*

Uit het voorgaande valt af te leiden dat het vakgebied AO een bewogen geschiedenis kent. Als typisch Nederland verschijnsel is het geboren uit Inrichtingsleer en volwassen geworden als Administratieve Organisatie/Bestuurlijke Informatieverzorging, zonder uit te zijn op het predikaat en imago 'klassiek AO'. Door omstandigheden is het echter beloond met de naam 'klassiek AO' en met een, volgens velen, niet meer in deze tijd passend imago, gespeend van een internationaal karakter.

Het Nederlandse vak AO heeft altijd een internationale tegenhanger gehad. Een tegenhanger met een eigen benadering, die in Nederland min of meer wordt genegeerd. Veel aandacht voor die internationale tegenhanger blijkt er niet te zijn als er naar het curriculum van de diverse opleidingen wordt gekeken. Dat het roer, gezien de internationale ontwikkelingen in het bedrijfsleven en het accountantsberoep, om moet is duidelijk. Een op basis van internationale ontwikkelingen aangepast vak AO dient te blijven bestaan, omdat het zowel voor controllers als accountants van belang is kennis, inzicht en vaardigheid te hebben inzake het inrichten van een organisatie met als uitgangspunt de volledigheid van de opbrengsten en de toelaatbaarheid van de kosten/uitgaven.

Daarnaast is aangegeven dat verbreding van het vak AO wordt voorgestaan, waarbij die verbreding vooral is ingegeven door internationale ontwikkelingen in diverse relevante vakgebieden die, zoals is aangegeven, niet geheel los van het vak AO kunnen worden gezien. Een aantal van die, internationaal geïnitieerde, ontwikkelin-

gen is hiervoor kort weergegeven. De vraag is echter of, op grond van de geschetste internationale ontwikkelingen, een verbreding van het vak AO moet worden nagestreefd of dat er wellicht sprake is van een geheel ander vak met een geheel andere doelstelling en derhalve ook een andere inhoud. Bij de zogenaamde 'klassieke AO' en de internationale tegenhanger 'AIS' is de invalshoek primair de volledigheid van de opbrengsten en de toelaatbaarheid van de kosten/uitgaven. Deze invalshoek vormt nog altijd de basis voor de jaarrekeningcontrole door de openbaar accountant. De geschetste internationale ontwikkelingen, als basis voor de verbreding, hebben wel invloed op de structuur van de organisatie, het bijbehorende stelsel van maatregelen en de informatievoorziening in het kader van de volledigheid van de opbrengstverantwoording en de toelaatbaarheid van de kosten, en moeten, voor zover nodig, deel uitmaken van dat vak. Die geschetste internationale ontwikkelingen richten zich echter veel meer op het integrale besturen en beheersen van organisaties waarbij de invalshoek is, binnen zekere grenzen, het realiseren van de organisatiedoelstellingen, het afleggen van (externe) verantwoording (door het management) die niet beperkt blijft tot het financiële kader en het passend invullen van de toezichhoudende functie.

Hierna wordt uiteengezet waarom de auteur van mening is dat modernisering van het vak AO op de door hem aangegeven manier de voorkeur verdient boven het verdelen van het vak over bestaande (internationaal erkende) vakgebieden. Daarmee is tevens aangegeven hoe naar zijn mening de toekomst van het vak AO eruit ziet.

## **3 Argumentatie voor modernisering**

### *3.1 Opleidingsgericht en beroepsgeoriënteerd*

De benadering van VdP is naar de mening van de auteur sterk ingegeven vanuit de controlleropleiding, waardoor een en ander in een bepaalde context wordt geplaatst. Hij stelt onomwonden dat het typisch Nederlandse vak AO naar zijn mening binnen de controlleropleiding, een postdoctorale beroepsopleiding op wetenschappelijke basis, zonder problemen kan worden overgenomen door andere vakgebieden, en dat er problemen ontstaan bij het opzetten van een



internationale controlleropleiding vanwege het ontbreken van leerboeken in de Engelse taal als het gaat om de specifiek Nederlandse AO. Bij een opleiding is altijd de vraag aan de orde welke eindtermen worden gesteld en op welke manier in het curriculum invulling aan die eindtermen wordt gegeven. In deze spelen vooral de eindtermen van de controlleropleiding een rol. Die eindtermen worden, in casu, weer bepaald door de voor die opleiding van toepassing zijnde inhoud van de functie van controller. Over de inhoud van de functie van controller zijn internationaal de meningen nogal verdeeld (en dat is voorzichtig uitgedrukt). De huidige inhoud van de controlleropleidingen aan de diverse Nederlandse universiteiten overziend is, naar de mening van de auteur, de inhoud sterk bepaald vanuit de universiteiten en niet vanuit de behoeften van de beroepsbeoefenaren en het bedrijfsleven zelf. Vandaar ook het onderkennen van de diverse separate, internationaal erkende (universitaire) vakken binnen de controlleropleidingen.

Bij het opzetten van een internationale variant (VdP) van een controlleropleiding gelden derhalve de voor die opleiding van toepassing zijnde eindtermen en, afgeleid daarvan, de diverse internationaal te onderkennen controllers (financial, information en logistiek controllers) als onderdeel van de integrale controllingfunctie binnen een organisatie. Als de eindtermen van die variant aangeven dat de Nederlandse AO-opvattingen onderdeel moeten uitmaken van die opleiding, dan dienen die opvattingen beschikbaar te zijn in een voor de cursist te lezen taal. Uit oogpunt van wetenschappelijk onderwijs is het van belang dat cursisten kennis nemen van internationale ontwikkelingen. Daartoe zouden ook de Nederlandse AO-opvattingen kunnen behoren. Zo zullen eindtermen van een Nederlandse variant van een controlleropleiding dienen aan te geven in hoeverre dat curriculum een internationaal karakter dient te hebben.

De auteur is van mening dat binnen de controlleropleidingen aan de Nederlandse universiteiten zowel het aan de internationale ontwikkelingen aangepaste vak AO/AIS moet worden gegeven als een vak dat gericht is op het integrale besturen en beheersen van organisaties. Het vak AO/AIS is nodig in het kader van de volledigheid van de opbrengsten en toelaatbaarheid van de kosten, in welk kader een (financial) controller

een belangrijke plaats inneemt. Het 'nieuwe' vak is nodig omdat het 'niet financiële aspect' in het kader van het bereiken van organisatiedoelstellingen in organisaties steeds meer aandacht vraagt en krijgt. Aan dat 'niet financiële aspect' kan de huidige en toekomstige controller niet voorbij gaan.

Hetgeen hier gesteld is ten aanzien van de controlleropleiding geldt, binnen gegeven beperkingen, tevens voor andere (universitaire) beroepsopleidingen zoals die voor accountant, internal/operational auditor en edp auditor.

### 3.2 *Separate vakgebieden*

Uit het betoog over de verbreding van het vakgebied AO, ingegeven door internationale ontwikkelingen op relevante vakgebieden, blijkt dat er sprake is van vele *separate* vakgebieden zoals organisatiekunde, informatiekunde (information management et cetera), accounting information systems, management accounting, informatica (informatie- en communicatie-technologie), kennismanagement (knowledge management).

Het woord *separate* is met opzet cursief weergegeven. Elk vakgebied heeft een eigen zogenaamd 'kenobject'. Elk vakgebied kent vele beschouwingwijzen inzake haar kenobject. Organizekunde bestudeert bijvoorbeeld het kenobject 'organisatie' vanuit verschillende invalshoeken, zoals de sociologische, psychologische en economische. Door het vak organisatiekunde te volgen wordt de cursist geconfronteerd met de diverse invalshoeken die bij het kenobject 'organisatie' horen. Bij dat vak passeren in algemene zin de diverse stromingen en scholen de revue zonder de diverse theorieën en scholen te koppelen aan een specifieke invalshoek. Niet, of zijdelings, komen de relaties met andere vakgebieden (of de invalshoeken daarbinnen) aan de orde, of het complex aan vakgebieden vanuit een specifieke invalshoek (zoals het besturen en beheersen van organisaties: zie hierna). Een studie/opleiding bestaat daarom meestal uit een aaneenschakeling van separate vakken (zogenaamde modulaire opbouw) zonder dat aandacht wordt besteed aan de onderlinge samenhang van die vakken. De universiteiten, uitgezonderd de bedrijfskundige studies, dragen bij aan het handhaven van dat beeld. Het onderbrengen van

de diverse onderdelen van de Nederlandse AO in de bestaande vakgebieden zal, naar de mening van de auteur, ertoe leiden dat de cursist in separate vakken wordt opgeleid, waardoor de samenhang vanuit een of meer invalshoeken achterwege blijft. Hetgeen ongewenst is.

De mening van VdP, dat de inhoud van het vak AO eenvoudig over bestaande vakgebieden kan worden verdeeld, wordt dan ook niet door de auteur gedeeld. Wel kan de auteur een eind met VdP mee gaan als door hem zou zijn gesteld dat vanuit een bepaalde invalshoek, in onderlinge samenhang, invulling aan die separate vakgebieden dient te worden gegeven.

### *3.3 Besturen en beheersen van organisaties (het andere vak)*

Eerder is gesteld dat de Nederlandse AO een bewogen geschiedenis kent. Uit die geschiedenis blijkt dat, ondanks alle commotie rondom het vak, eenieder het erover eens is dat het vak gaat over de begrippen besturen (inclusief beheersen), doen uitvoeren en beheersen. De definitie van Starreveld uit 1962 gaat over het besturen en doen functioneren van een huishouding en het afleggen van verantwoording door die huishouding. De latere definitie van BIV heeft het eveneens over besturen en doen uitvoeren en het afleggen van verantwoording, maar bevat expliciet het woord beheersen. De definitie van internal control volgens COSO (internationaal georiënteerd) gaat eveneens over besturen en beheersen, waarbij COSO stelt dat het systeem van besturen en beheersen (internal control) als doel heeft het met redelijke zekerheid kunnen realiseren van de ondernemingsdoelstellingen. Door COSO wordt in een definitie als eerste expliciet de relatie gelegd tussen internal control en het realiseren van ondernemingsdoelstellingen. In de van toepassing zijnde Nederlandse definities ontbreekt die relatie. Corporate Governance, ook een internationale ontwikkeling, gaat eveneens over het besturen en beheersen van een organisatie in relatie tot haar ondernemingsdoelstellingen (aansluiting bij COSO), maar gaat nog wat verder en behelst tevens 'het verantwoording afleggen' door een onderneming en het 'toezicht houden' door een (min of meer) onafhankelijk orgaan.

Het voorgaande overziend was, is en blijft de

(oorspronkelijke) vraag wat er allemaal voor nodig is om, als organisatie, in voortdurende invulling te kunnen geven aan het effectief en efficiënt besturen, doen uitvoeren en beheersen van een organisatie gericht op het, met redelijke zekerheid, kunnen realiseren van de ondernemingsdoelstellingen. Deze vraag gold en geldt internationaal en is geen typisch Nederlandse vraag. Het vak Inrichtingsleer is op een typisch Nederlandse manier in de jaren twintig begonnen met de beantwoording van die vraag. Starreveld en zijn opvolgers hebben die lijn voortgezet met de kanttkening dat, naar de mening van de auteur, als gevolg van de ontwikkelingen in de informatie- en communicatietechnologie (ICT), de nadruk te veel is komen te liggen op het begrip informatie. De zogenaamde 'klassieke AO' heeft de scope van het besturen en beheersen beperkt tot de volledigheid van de opbrengsten en de toelaatbaarheid van de kosten/uitgaven en zich tevens beperkt tot de typisch Nederlandse opvatting daarover. Eerder in deze bijdrage is aangegeven hoe dit vak dient te worden aangepast. Het overbodig zijn van het vak AO/BIV is, gezien het voorgaande, dan ook niet aan de orde.

Vervolgens is, naast AO/AIS, gepleit voor een ander vak dat als invalshoek heeft het inrichten van een organisatie gericht op het integraal kunnen besturen en beheersen (control) van ondernemingen. Deze problematiek staat wereldwijd in de belangstelling. Internationale maatschappelijke ontwikkelingen als COSO, Cadbury en Corporate Governance, vragen niet meer alleen om de invulling van een partiële besturing, zoals de klassieke AO kan worden gezien, maar meer en meer om invulling van *integrale* besturing en beheersing van organisaties. Eerder is al aangegeven dat die internationale ontwikkelingen tevens om een breder spectrum aan verantwoordingen vragen en eveneens om invulling van de toezichthoudende functie. Omdat verantwoording afleggen en toezicht houden thans internationaal min of meer gezien worden als onderdeel van, of in ieder geval direct in het verlengde liggende van, besturen en beheersen, schaarde de auteur ze onder het hoofdstuk 'integraal besturen en beheersen van organisaties'. Om invulling te kunnen geven aan die integrale besturing en beheersing is een daarop toegesneden vak nodig binnen (beroeps)opleidingen, waarvan de cursisten geacht worden in de praktijk met die integrale

besturing en beheersing te worden geconfronteerd. Thans wordt ervan uitgegaan dat tot de doelgroep behoren de:

- openbaar accountants: de veranderende rol (zie ook de reeks artikelen over de rol van de accountant in dit blad, diverse nummers van 1998);
- controllers: verbreding van de functie naar het niet financiële vlak;
- internal auditors: verschuiving van financial naar operational auditing.

Het gaat in deze dus niet om een vak dat bestaat uit een aaneenschakeling van separate vakgebieden. Bij een dergelijk vak gaat het erom de cursisten:

*kennis, inzicht en (zo mogelijk enige vaardigheid) bij te brengen inzake het integraal besturen en beheersen van unieke (contingency-theorie) organisaties met behulp van passende informatie, middelen en maatregelen gericht op het (1) met redelijke zekerheid (risico-analyse) kunnen realiseren van de organisatiedoelstellingen, (2) het afleggen van verantwoording (over een breed spectrum) en (3) het effectief kunnen vervullen van de toezichhoudende functie.*

Om invulling aan een dergelijk vak te kunnen geven is het nodig, vanuit de invalshoek integraal besturen en beheersen van organisaties, uit de van toepassing zijnde vakgebieden die onderdelen te halen die daarop van toepassing zijn. Uitgangspunt is in deze niet het bestaan van diverse (internationaal erkende) vakgebieden. Centraal staat hierbij dat:

- maatschappelijke ontwikkelingen vragen om invulling te geven aan het integraal besturen en beheersen van organisaties;
- bepaalde beroepsgroepen dienen te beschikken over kennis, inzicht en vaardigheid om aan die maatschappelijke behoeften invulling te geven;
- binnen de van toepassing zijnde opleidingen eindtermen worden herzien en een toegesneden vak in het curriculum wordt opgenomen;
- de inhoud van het vak op internationale leest is geschoeid.

Om invulling te kunnen geven aan een toegesneden vak integraal besturen en beheersen van organisaties dienen onderdelen gericht te worden geleend van of ontleend aan de vele van toepas-

sing zijnde vakgebieden. Het gaat hierbij om de volgende vakgebieden.

- 1 *Organisatiekunde* (een internationaal erkend vakgebied). Dit is het basisvakgebied. Het gaat immers om het integraal besturen en beheersen van *organisaties*. Bij het vak worden de van toepassing zijnde onderdelen uit de organisatiekunde geplaatst in het kader van het integraal besturen en beheersen van organisaties. De volgende onderwerpen dienen in het kader van besturen en beheersen de aandacht te krijgen:
  - de aspecten inzake besturen en beheersen die voorkomen in de diverse scholen (klassiek, human relations, kwantitatieve) en theorieën (systeem- en contingency-theorie);
  - strategievorming, waartoe de onderwerpen strategic planning, strategic management en inhoudelijke strategie behoren (van de laatste is onder andere Porter een representant);
  - besturings- en besluitvormingsmodellen en -concepten;
  - structuren van organisaties. Hiertoe behoren onder andere de typologie-indeling van Mintzberg, de ontwerpstrategieën van organisaties van onder andere Galbraith en de verschijningsvormen van organisaties, zoals bijvoorbeeld de functionele lijn staf-matrix-holding-business unit, en de virtuele organisatie;
  - theorieën over de inrichting van processen binnen een organisatie, zoals bijvoorbeeld Business Process Redesign (BPR) en workflow management/automation (WA), en de meningen van In't Veld, Murdick, Starreveld, Hartman en Snellenberg. Uit de opsomming blijkt dat de aangehaalde literatuur internationaal van karakter is. Onder dat internationale karakter vallen in deze ook de Nederlandse opvattingen.
- 2 *Informatiekunde*. Internationaal meer bekend onder de naam Information Management. Bij besturen en beheersen speelt *informatie* (denk aan bestuurlijke informatiekunde of bestuurlijke informatieverzorging) een belangrijke rol. In het kader van dit vak wordt de component *informatie* toegesneden op het integraal besturen en beheersen van organisaties.
- 3 *Accounting Information Systems en Management Accounting*. Beide vakgebieden zijn internationaal erkende vakgebieden. Naast

financieel gerichte informatiesystemen (accounting information systems) is voor het integraal besturen en beheersen van organisaties ook *niet*-financiële (management accounting) interne en externe informatie noodzakelijk. Management Accounting is breder georiënteerd dan Accounting Information Systems en ligt meer in lijn met de integrale besturing en beheersing. Essentieel is ook hier weer dat in het kader van het voorgestane vak alleen de stof uit deze vakken wordt gebruikt die relevant is in het kader van het integraal besturen en beheersen van organisaties.

- 4 *Informatie- en communicatietechnologie.* Overbodig te stellen dat dit een internationaal erkend vakgebied is en een belangrijke rol speelt in het kader van het integraal besturen en beheersen van organisaties. Enerzijds speelt ICT een essentiële rol in de totstandkoming van de eerder genoemde besturings- en beheersingsinformatie, anderzijds neemt de invloed van ICT in belangrijke mate toe bij de strategievorming van organisaties.
- 5 *Besturen en beheersen (Control).* Dit onderwerp is niet te beschouwen als een vakgebied. Het is wel een onderwerp dat internationaal de gemoederen bezighoudt. Hoewel in de hiervoor genoemde vakgebieden besturen en beheersen (control) als invalshoek is genomen, krijgt het integrale besturen en beheersen van organisaties in de literatuur en in de praktijk separaat aandacht. Voorbeelden daarvan zijn COSO/Cadbury en Corporate Governance. Separate aandacht voor internationale ontwikkelingen in *control* mag dan ook niet ontbreken.

#### 3.4 *Bestaansrecht door verbreding en internationalisering*

VdP stelt in zijn artikel het bestaansrecht van het vak AO ter discussie en is duidelijk in zijn mening. Uit oraties van recent benoemde hoogleraren in het vak AO/BIV (Van Leeuwen, Van Egten en Vaassen) blijkt dat zij het bestaansrecht van AO in het geheel niet ter discussie stellen. Zij zijn van mening dat door (theoretische) verbreding en internationalisering het vak AO/BIV voor de toekomst veilig is gesteld. De auteur van deze bijdrage is van mening dat niet gesproken moet

worden van verbreding van het vakgebied AO, maar dat vanuit de oorspronkelijke AO-gedachte, waarin besturen en beheersen van organisaties ter realisering van organisatiedoelstellingen centraal staat, en vanuit de huidige maatschappelijke ontwikkelingen en behoeften, op een eigentijdse wijze invulling moet worden gegeven aan 'het vak'. Het resultaat van de modernisering van de 'back to basic'-gedachte is dat er, volgens de auteur, twee internationaal georiënteerde vakken dienen te ontstaan met elk een eigen invalshoek.

Het eerste vak is de gemoderniseerde en geïnternationaliseerde klassieke AO (Accounting Information Systems: AIS) waarbij het gaat om het inrichten van de structuur van de organisatie, het bijbehorende stelsel van maatregelen inclusief de informatievoorziening, gericht op het, binnen zekere grenzen, kunnen waarborgen van de volledigheid van de opbrengsten en de toelaatbaarheid van de kosten/uitgaven. Bij dit vak gaat het om het inhoudgeven aan het besturen en beheersen van een organisatie vanuit een specifieke invalshoek, en het kan daarom als *partiële besturing en beheersing* worden beschouwd. Dit vak, met deze invalshoek, blijft noodzakelijk voor (financial) controllers en openbaar accountants.

Het tweede, andere, vak heeft als invalshoek *integrale besturing en beheersing* van organisaties. Hierbij gaat het, in het kader van het besturen en beheersen, om het inrichten van een zodanige organisatie dat, met redelijke zekerheid, de organisatiedoelstellingen kunnen worden gerealiseerd. Dit vak is onontbeerlijk voor de 'moderne' controller alsmede de openbaar accountant die invulling wenst te geven aan de veranderende rol(len) van de openbaar accountant (assurance provider) en zich niet wil beperken tot de controle van de jaarrekening.

Bij beide voorgestane vakken is er sprake van een internationaal karakter waarbij internationaal georiënteerde literatuur niet mag ontbreken. Ook de Nederlandse opvattingen behoren, voor zover relevant voor het vak, een plaats te krijgen in het desbetreffende curriculum en de bijbehorende literatuurlijst.

#### 4 **Van inrichtingsleer naar organisatie-engineering**

In het begin van dit artikel is aangegeven dat het vak AO/BIV is voortgekomen uit het vak

Inrichtingsleer. Het woord inrichtingsleer komt nogal eens voor in de tekst. Dat is met opzet gedaan omdat de naam inrichtingsleer in feite een perfecte naam is voor de inhoud van het *oorspronkelijke* vak AO en de twee internationaal georiënteerde vakken die de auteur voorstaat. De nadruk heeft bij het vak immers altijd gelegen op de inrichting (structuur, stelsel van maatregelen, informatievoorziening) van een organisatie gekoppeld aan een bepaalde doelstelling. In de loop der jaren is jammer genoeg steeds meer van die inrichting afgeweken, waardoor de situatie heeft kunnen ontstaan dat de toekomst van het vak ter discussie wordt gesteld. Dit artikel gaat over internationalisering van het vak. Het woord inrichtingsleer mag, vanwege het ouderwets overkomen, niet meer worden gebruikt. Een goed, internationaal, alternatief zou organisatie-engineering kunnen zijn. Organisatie-engineering gekoppeld aan partiële (AO/AIS) en integrale (het andere vak) besturing en beheersing van organisaties.

## 5 Van der Poel en de controlleropleiding

Als uitgangspunt voor deze bijdrage is het artikel genomen van Van der Poel. Hij heeft zijn mening inzake het vak AO geventileerd in het kader van de controlleropleiding. Eenzelfde betoog met eenzelfde strekking zou kunnen worden gehouden met betrekking tot het vak AO/BIV in de Nederlandse accountancy-opleiding alsmede de Nederlandse edp-, internal/operation- en forensisch auditing-opleidingen.

Op grond van dezelfde argumenten zou de auteur dan tot zijn twee internationaal georiënteerde vakken komen, echter met de volgende kanttekening. Uit het betoog van VdP blijkt min of meer dat hij spreekt van een universeel vak AO dat als het ware is gekopieerd uit de accountancy-opleiding. Er bestaat echter geen universeel vak AO dat voor alle te onderscheiden doelgroepen (opleidingen) met dezelfde accenten kan worden gegeven. De twee separate vakken die de auteur voorstaat, kunnen, afhankelijk van de eindtermen van die opleiding, in meerdere opleidingen voorkomen en in theorie bestaan uit dezelfde te behandelen stof. In het kader van de desbetreffende opleiding dient de behandeling van die stof dan wel te worden toegesneden op die specifieke situatie (doelgroep).

## 6 Ten slotte

Begonnen is met een korte weergave van de mening van VdP over het vak AO. Die mening is duidelijk. Hij staat in zijn mening niet alleen. Met hem vragen velen zich in Nederland af of het zogenaamde typische Nederlandse vak AO anno 1999 nog bestaansrecht heeft. Dat bestaansrecht wordt enerzijds betwijfeld door te betogen dat andere vakgebieden de stof bevatten die binnen het vak AO worden gegeven en anderzijds door het ontbreken van het internationale karakter. Door de auteur is aangegeven dat het vak AO in moderne 'setting' springlevend is, een specifiek uitgangspunt heeft, zowel wat de *partiele* als de *integrale* besturing en beheersing betreft, waaraan door andere vakken en vakgebieden geen invulling wordt gegeven. Daarnaast is getracht duidelijk te maken dat het vak AO geen typisch Nederlands verschijnsel is, wel eigen kenmerken kent, maar in de moderne 'setting' juist zeer sterk internationaal is georiënteerd. Door het vak op de in deze bijdrage aangegeven wijze te moderniseren en te internationaliseren kan, naar de mening van de auteur, het vak de eenentwintigste eeuw met vertrouwen tegemoet zien.

---

## LITERATUUR

- Bodnar en anderen, (1997), *Accounting Information Systems*, 7<sup>e</sup> druk, Prentice hall, ISBN 01350978 2.
- Kocks, H.C., (1996), *Uit de chAOs schiep de Erasmus*, de identiteit van de administratieve organisatie, Oratie Erasmus Universiteit. In deze uitgave zijn de visies op het vak AO opgenomen van Prof. Drs. J.A.M. Oonincx RA, Prof. Drs. K. Wezeman RA, Prof. Drs. H. van Nimwegen, Prof. Drs. K.P.G. Wilschut RA, J.A.W. Winterink RE RA, J.P.J. Verkruijse RE RA en Prof. Drs. J.J. Leenaars RA.
- Leeuwen, O.C. van, (1997), *Bestuurlijke Informatieverzorgers ondersteunen het management proces*, Kluwer bedrijfsinformatie, Deventer, (oratie).
- Mare, H.B. de, (1995), *Ontwerpen in balans: waarvan akte*, Afscheidscollege Vrije Universiteit te Amsterdam, VU 1995.
- Nimwegen, H. van, (1996), Positionering vakgebied Administratieve Organisatie, *Tijdschrift Financieel Management*.
- Poel, J.H.R. van der, (1997), Artikel (zonder titel) in *Management Control & Accounting*, nr. 2.
- Robertson, J.C., *Auditing*, Irwin Book Team, ISBN 0-256 18800-9.
- Soeting, R., (1973), Interne controle en informatiecontrole, *De Accountant*, november, nr. 3.

Starreveld, R.W., (1962), *Leer van de Administratieve Organisatie deel I en II*, Samsom NV, Alphen aan den Rijn.  
Starreveld c.s., (1994), *Bestuurlijke informatieverzorging, deel I en II*, 4<sup>e</sup> druk, Samsom Bedrijfsinformatie, Alphen aan den Rijn/Zaventem.

Vaassen, E.H.J., (1998), *Objecten en subjecten van AO-onderzoek*, Universiteit van Amsterdam (oratie).  
Collegedictaten vak Organisatie van de informatieverzorging, Erasmus Universiteit.  
Readers, Rotterdam, Stichting Syllabi EUR.