

Administratieve Organisatie in internationaal perspectief



Het enige verschil is de naam van het vak

Internationaal bestaat het vakgebied Bestuurlijke Informatie Verzorging/Administratieve organisatie (BIV/AO) niet in de vorm zoals we die in Nederland kennen. Vaassen en Beek onderzoeken de verschillen en overeenkomsten tussen het vak BIV/AO en het internationale equivalent daarvan. Hun conclusie is dat een verdere internationalisering van het vakgebied realiseerbaar is zonder dat het eigene van het Nederlandse gedachtengoed hoeft te worden losgelaten.

1 Van Inrichtingsleer naar BIV/AO

Het vakgebied *Administratieve Organisatie* (AO) is ontstaan vanuit de behoefte van de controlerend accountant aan een instrumentarium waarmee hij zijn controledoelstellingen op economische en effectieve wijze kon verwezenlijken. De functie van controlerend accountant is in Nederland eind vorige eeuw ontstaan. Met het ontstaan van die functie kwamen ook de kerndisciplines 'Controleleer' en 'Inrichtingsleer' tot ontwikkeling. Voor de Controleleer bestonden vanaf het begin verschillende samenvattende handboeken waarin eerst algemene regels voor de accountantscontrole werden gegeven, alvorens de specifieke controlemaatregelen voor bepaalde typen bedrijven werden behandeld. De Inrichtingsleer daarentegen kende in die tijd slechts sterk anekdotische literatuur waarin steeds de inrichting van de boekhouding van een bepaald type bedrijf werd beschreven. Een algemeen handboek, dat de fundamentele legde waarop de beschrijvingen per type bedrijf werden gebouwd, was nog niet geschreven. Deze situatie ontlokte Hierneiss in 1909 de uitspraak: 'Zij [de studenten Inrichtingsleer] zien de inrichting, maar missen de Inrichtingsleer'. Een eerste poging om een algemene Inrichtingsleer te formuleren werd ondernomen door Polak (1922). Alhoewel de door hem voorgestane leer sterk op de inrichting van de boekhouding was geënt, kan zij worden beschouwd als de eerste aanzet tot wat tegenwoordig veelal wordt aangeduid als Administratieve Organisatie (AO).

De benaming 'Administratieve Organisatie' werd al in 1926 geïntroduceerd door Wijnberg. Met het verstrijken der jaren maakte het vakgebied een evolutie door waarbij het steeds verder werd verbreed. In 1962 schreef Starreveld het algemene handboek dat de fundamentele legde waarop de beschrijvingen per type bedrijf werden gebouwd (Starreveld, 1962a, 1962b).

Met de steeds verdergaande verbreding ontstond de behoefte aan een naamgeving die deze verbreding beter representeerde, wat in 1976 leidde tot de introductie van het vakgebied Bestuurlijke Informatieverzorging (BIV) door Starreveld. De leerboeken van Starreveld bleken ook na de verandering van de aanduiding van het vakgebied uitermate goed bruikbaar in de accountantsopleiding. In ongeveer dezelfde periode waarin het gedachtengoed van Starreveld opgang deed, is nog een aantal andere leerboeken verschenen waarvan vooral Jans (1995) en, zij het in mindere mate, Beek et al. (1997) en Hartman (1994) als toonaangevend mogen worden beschouwd. Recentelijk werden tevens proefschriften aan het vakgebied gewijd (o.a. Van Egten, 1994; Kamermans, 1995). Omdat de naamgeving van een vakgebied bepaalde gedachtenassociaties oproept is het niet helemaal onbelangrijk om een discussie te wijden aan die naamgeving. Blommaert en Vaassen (1996) kiezen voor de samenstelling Bestuurlijke Informatieverzorging en Administratieve Organisatie (BIV/AO) omdat het gaat om de organisatie van de bestuurlijke informatieverzorging en dus om de relatie tussen een toestand (de organisatie) en gebeurtenissen (informatieverzorgingsprocessen).

Internationaal bestaat het vakgebied BIV/AO niet in de vorm zoals we die in Nederland kennen. Dit betekent uiteraard niet dat er in het buitenland geen sprake is van

Prof. dr. E.H.J. Vaassen RA en prof. A. Beek RA

Prof. dr. E.H.J. Vaassen RA is hoogleraar BIV/AO aan de Universiteit van Amsterdam, projectmanager onderwijsvernieuwing bij NIVRA-Nijenrode en vaktechnisch medewerker bij Deloitte & Touche.

Prof. A. Beek RA is emeritus hoogleraar Administratieve Organisatie aan de Universiteit Maastricht en hoogleraar-directeur van de NIVRA/Nijenrode-opleiding voor registeraccountants.

een organisatie van de bestuurlijke informatieverzorging. Ook in de ons omringende landen zijn inrichtingsvakken tot wasdom gekomen. Aangezien de Engelstalige landen een sterke stempel drukken op de internationale regulering van het accountantsberoep worden de vakgebieden en de bijbehorende concepten zoals ze in die landen zijn ontwikkeld in dit artikel als referentiepunt genomen. Gepoogd zal worden om het vakgebied BIV/AO te positioneren ten opzichte van aanpalende, internationaal in zwang zijnde vakgebieden. De vraag die in dit artikel zal worden gesteld luidt derhalve: Wat zijn de verschillen en overeenkomsten tussen het vak BIV/AO en het internationale equivalent daarvan?

Om deze vraag te kunnen beantwoorden wordt allereerst gezocht naar een internationaal equivalent van de BIV/AO. Vervolgens wordt onderzocht welke verschillen en overeenkomsten bestaan tussen de BIV/AO en het internationale equivalent daarvan en wordt het vak gepositioneerd ten opzichte van het internationale equivalent en ten opzichte van gerelateerde vakgebieden. Er wordt beargumenteerd dat 'Interne controle' (ofwel 'Internal control') een universele benaming voor het desbetreffende vakgebied is. Voorts wordt een overzicht gegeven van enkele recente internationale praktijkstudies die een belangrijke impuls aan de ontwikkeling van dit vakgebied hebben gegeven en die ook in de nabije toekomst van invloed zullen zijn. Een additionele onderzoeksvraag is derhalve: Hoe zal het Nederlandse vakgebied BIV/AO zich in de toekomst moeten ontwikkelen om tegemoet te kunnen komen aan internationale ontwikkelingen?

Deze vraag zal in de laatste paragraaf van dit artikel aan de orde komen. Er zal daarbij worden beargumenteerd dat een verdere internationalisering van het vakgebied noodzakelijk en ook realiseerbaar is zonder dat het eigene van het Nederlandse gedachtegoed, zoals dat door Starreveld et al. (1992, 1994) tot grote bloei is gebracht, behoeft te worden losgelaten.

2 Internationale equivalenten

Als het boek van Starreveld als uitgangspunt wordt genomen, dan lijken de volgende kernbegrippen het vakgebied van de BIV/AO goed te omschrijven: waardenkringloop, controletechnische functiescheiding, controleverbanden, typologie van huishoudingen en interne controle. Traditioneel is BIV/AO een vak dat zich op transactieniveau beweegt: over transacties worden gegevens verzameld om te kunnen komen tot een goede informatieverzorging en bewaking van waarden van de onderneming. Een internationaal equivalent zal dan gevonden kunnen worden in het vakgebied dat zich bezighoudt met de studie van 'Accounting Information Systems' (AIS). Romney et al. (1997) omschrijven een AIS als volgt: 'An AIS processes data and transactions to provide users with infor-

mation they need to plan, control and operate their businesses.'

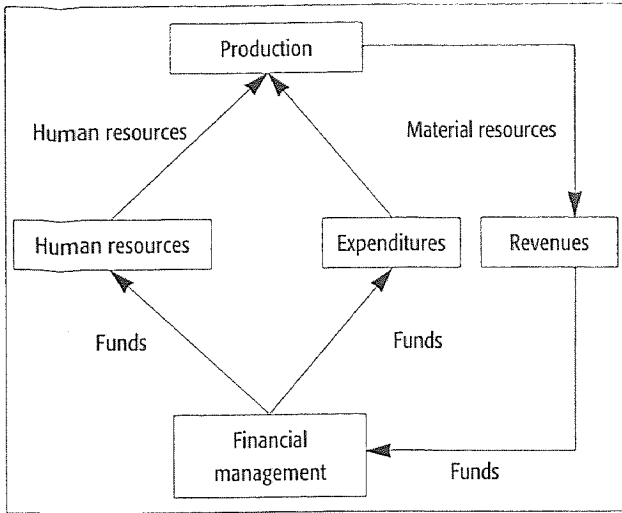
In de jaren vijftig waren AIS de eerste toepassingen van computers bij het bedrijfsmatig verwerken van gegevens. Het ging hierbij om informatiesystemen die de dagelijkse bedrijfsvoering ondersteunden door de verzameling en vastlegging van gegevens over financiële feiten. Om tegemoet te komen aan de toenemende informatiebehoeften van managers bleken de traditionele AIS niet meer toereikend: ook niet-financiële en niet slechts op transacties gerichte informatie was van belang voor managers om organisaties in de greep te krijgen en te houden. Dit leidde tot de opkomst van management informatiesystemen (MIS). Aldus beschouwd zouden AIS een onderdeel zijn van MIS. Tegenwoordig is dat echter niet het geval: AIS hebben een eigen plaats verworven in het ABC van informatiesystemen.¹

Tijdens een in 1995 gehouden AICPA-workshop werd consensus bereikt over de rol van AIS als dé informatiesystemen van de toekomst, omdat zij alle informatie die nodig is voor de bedrijfsvoering in het gewenste formaat zullen (en moeten) kunnen aanleveren. Uitgangspunt blijft echter het transactiebegrip: uitgaande van transactie-informatie wordt informatie steeds verder geaggregeerd totdat zij bruikbaar is voor het strategisch management. Kernbegrippen in deze discipline zijn dan: transaction cycles, information technology, system development en internal control.^{2, 3}

3 BIV/AO en AIS

Als een globale weergave van de thematiek van de boeken van Starreveld als uitgangspunt voor een analyse van de thematiek uit AIS wordt genomen, dan blijkt dat zowel BIV/AO als AIS zich bezighouden met bestuurlijke informatieverzorging ten behoeve van de beheersing van organisaties en dat er slechts marginale verschillen bestaan. Deze verschillen betreffen de behandeling van de waardenkringloop, omspannende verbandscontroles en de typologie van huishoudingen.

Als deze verschillen onder de loep worden genomen blijkt dat het concept van de waardenkringloop in de vorm zoals we die in Nederland kennen niet voorkomt. Wél is er een concept dat hier nauw bij aansluit en dat veelal wordt aangeduid als: 'AIS-subsystems' of 'the relationships among transaction cycles' (Romney et al., 1997). Anders dan in de waardenkringloop wordt hierin echter géén expliciet onderscheid gemaakt in toestanden (bijvoorbeeld: debiteuren of voorraad goederen) en gebeurtenissen (bijvoorbeeld: inkopen of geld ontvangen van debiteuren). Een ander opvallend – vanuit BIV/AO-perspectief wellicht minder belangrijk – verschilpunt betreft de expliciete opname van het menselijk kapitaal als productiefactor. In *figuur 1* zijn de AIS-subsystemen ofwel mutatiestromen ('transaction cycles') en hun onderlinge samenhang schematisch weergegeven.



Figuur 1 AIS-subsystemen en hun onderlinge samenhang (gebaseerd op Romney et al., 1997)

De begrippen ‘omspannende verbandscontroles’ en ‘typologie van huishoudingen’ zijn gebaseerd op de waardenkringloop. Als nu in de Engelstalige literatuur de waardenkringloop niet wordt aangetroffen in de vorm zoals die in Nederland gangbaar is, dan wordt een wetmatigheid zoals bijvoorbeeld de samenhang tussen toestand en gebeuren eveneens niet aangetroffen. In de desbetreffende literatuur zal dan ook nooit een ‘netwerk van controleverbanden’ worden behandeld, hoewel elke student AIS uiteindelijk wél weet dat er een relatie is tussen bijvoorbeeld debiteuren per 1/1, verkopen op rekening, ontvangsten van debiteuren en debiteuren per 31/12. Het lijkt derhalve aannemelijk dat de waardenkringloop slechts een didactisch concept is waaraan het vakgebied van de BIV/AO (maar potentieel ook dat van de AIS) wordt opgehangen. Deze belangrijke verworvenheid van het vak BIV/AO in combinatie met de internationale herkenbaarheid van het vak AIS in de praktijk van accountants, controllers en managers, leidt tot een vakgebied dat enerzijds raakvlakken heeft met ‘Informatiemanagement’ en anderzijds met ‘Management Accounting & Management Control’ en dat de besturing en beheersing van organisaties als hoofddoel heeft.⁴ Dit vak kan dan bijvoorbeeld worden aangeduid als ‘Internal control’ ofwel ‘Interne controle’. Bij het positioneren van dit vak in een internationaal perspectief zouden dan twee dimensies een rol spelen:

- het gedrag van de mens in de organisatie (mensgericht) versus het rationeel afwegen van kosten en baten om te komen tot formele beheersingsprocedures (proceduregericht);
- de productie van informatie versus het gebruik van informatie.

In *figuur 2* is de ‘Interne controle’ op deze dimensies gepositioneerd ten opzichte van de genoemde aanpalende vakgebieden. In deze figuur is duidelijk te zien dat ‘Interne controle’ elementen van ‘Management Accounting & Management Control’ bevat (o.a. beheersingsystemen) en

elementen van ‘Informatiemanagement’ (o.a. informatie- en communicatietechnologie, informatieplanning, systeemontwikkeling), maar dat alle genoemde disciplines hun eigen specifieke elementen hebben waaraan zij hun bestaansrecht ontleen. In de figuur zijn de desbetreffende elementen als afzonderlijke lagen weergegeven:

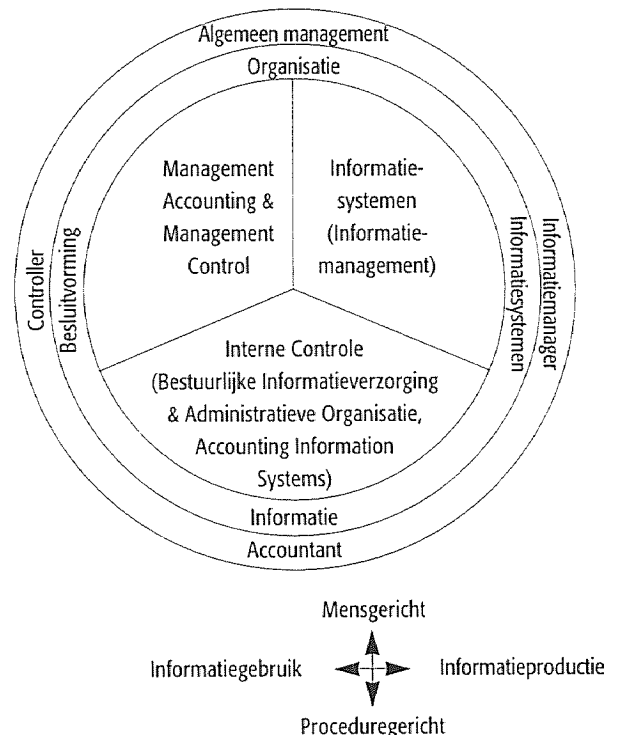
- de vakgebieden;
- de kwaliteitsobjecten van de vakgebieden;
- de primair verantwoordelijke functionarissen.

Het algemeen management zal een hoge prioriteit geven aan het bewerkstelligen van een adequate kwaliteit van de organisatie, omdat daarmee de kaders worden geschapen voor de realisatie van de ondernemingsdoelstellingen.

Daarbij zullen binnen relatief grotere organisaties deskundigen op het terrein van informatiesystemen, veelal onder verantwoordelijkheid van de informatiemanager, bijdragen aan een adequate beheersing van de organisatie door de informatiesystemen op een zodanig wijze in te richten dat informatie kan worden geleverd waaraan de verschillende managementniveaus in de organisatie daadwerkelijk behoefte hebben. Tevens zullen deskundigen op het terrein van interne berichtgeving (‘Management Accounting’), veelal onder verantwoordelijkheid van de controller danwel de administrateur, bijdragen aan een adequate beheersing van de organisatie door informatie geschikt te maken voor het nemen van beslissingen.

In het spel van vraag en aanbod van informatie dat hier wordt gespeeld, zal de factor ‘mens’ en zijn vaak niet geheel rationele gedrag een belangrijke rol spelen. De invalshoek die bij het opleiden van het algemeen management moet worden gekozen is onzes inziens dan ook pri-

Figuur 2 Positionering van informatiedisciplines



mair een bedrijfskundige met daarbij een sterke nadruk op gedragswetenschappelijke aspecten.

De accountant zal een hoge prioriteit geven aan het bewerkstelligen van een adequate kwaliteit van de informatie die in en door een organisatie wordt geleverd, omdat hij de taak heeft een verklaring bij de financiële verslaggeving op te stellen. Daarbij zal hij als deskundige bij uitstek op het terrein van de interne controle een afweging maken tussen kosten en opbrengsten van interne controle-maatregelen (IC). De kosten van IC-maatregelen zullen voornamelijk worden gevonden aan de kant van de informatieproductie (kosten van informatiesysteemontwikkeling en de afstemming tussen die systemen en de organisatie). De opbrengsten zullen voornamelijk worden gevonden aan de kant van het informatiegebruik (besluitvorming wordt verbeterd).

Omdat in zowel 'Management Accounting & Management Control' als 'Informatiesystemen' interne controle een dominante rol moet spelen (in verband met de te behalen kwaliteitsdoelstelling) is het vak 'Interne controle' bij uitstek geschikt om een vergaande integratie tussen de desbetreffende disciplines te bewerkstelligen om aldus een betere aansluiting tussen opleiding en praktijk tot stand te brengen. Met een vergaande integratie wordt impliciet een verbreding van het vakgebied nagestreefd. Een aanzet tot een dergelijke verbreding is niet nieuw. In een aantal internationale praktijkstudies is het interne controle-begrip aan een grondige analyse onderworpen. In de volgende paragraaf worden deze studies en hun betekenis voor de toekomstige invulling van het IC-vakgebied en hun onderlinge samenhang in kort bestek besproken.

4 Internationale praktijkstudies

Niet alleen de inhoud van de genoemde vakgebieden vertoont verschillen, maar ook de omgeving waarin ze tot ontwikkeling zijn gekomen. De Engelstalige landen, met de Verenigde Staten voorop, hebben in het algemeen een sterke neiging tot regulering. De mate waarin standaarden op het terrein van de accountancy tot stand zijn gekomen is een aspect dat bij een positionering van het vakgebied vanuit een internationaal perspectief niet mag worden veronachtzaamd, omdat daaraan de definiëring van het begrippenapparaat kan worden ontleend.

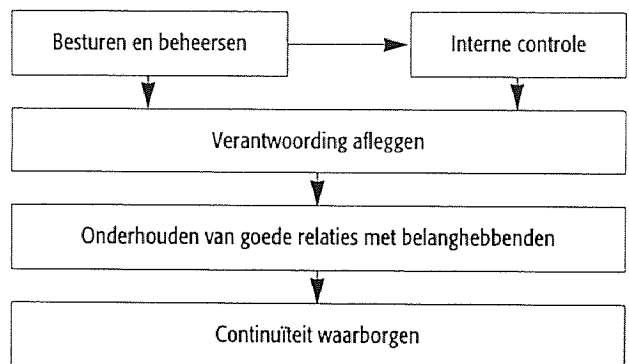
Tengevolge van de recente teloorgang van gerenommeerde ondernemingen (onder meer Maxwell en Barings) werd het internationale bedrijfsleven met de neus op de feiten gedrukt dat de wijze waarop bestuurders verantwoording afleggen aan hun belanghebbenden over het reilen en zeilen van hun ondernemingen vaak ernstige tekortkomingen vertoont. Dergelijke tekortkomingen komen in het algemeen niet aan het licht, mits het de onderneming voor de wind gaat. Als er echter financiële problemen ontstaan

zijn de gevolgen vaak rampzalig, doordat de problemen zich gedurende vele jaren hebben opgestapeld en tot ongekende proporties zijn uitgegroeid.

In Nederland hebben zich ook dergelijke situaties voorgedaan. Het RSV-debacle, de Vie d'Or-affaire en de misstanden rondom de CTSV (Commissie van Toezicht Sociale Verzekeringen) liggen nog vers in het geheugen, maar ook de gigantische kostenoverschrijdingen bij overheidsprojecten zoals de Walrus-onderzeeërs en de Oosterschelde-stormvloedkering. Binnen de overheid hebben deze affaires weliswaar geleid tot het op orde brengen van de financieel-administratieve huishouding (onder meer naar aanleiding van enkele parlementaire enquêtes) en zijn achterstanden in de verslaggeving en de accountantscontrole weggewerkt, maar er zijn géén of slechts weinig maatregelen getroffen inzake regulering op het terrein van de besturing en beheersing van organisaties.

Internationaal zijn de signalen veel eerder opgepikt en is een ware hype ontstaan op het terrein van de 'corporate governance'. In Nederland zijn pas zeer recent twee rapporten verschenen: *Interne beheersing en accountant* door een projectgroep van het Koninklijk NIVRA (NIVRA, 1996), en *Corporate Governance in Nederland* van de commissie Corporate Governance die is ingesteld door de Vereniging voor de Effectenhandel (VvdE, 1996). Voorts is het Koninklijk NIVRA van plan een project in te stellen waarin de corporate governance-problematiek diepgaand en vanuit verschillende invalshoeken wordt bestudeerd.

In het Verenigd Koninkrijk is reeds in 1992 het Cadbury rapport verschenen dat stringente richtlijnen geeft voor de afbakening van verantwoordelijkheid en zeggenschap in ondernemingen, hoe verantwoording wordt afgelegd aan belanghebbenden en hoe toezicht wordt uitgeoefend. Bij corporate governance gaat het derhalve om het systeem met behulp waarvan ondernemingen worden bestuurd en beheerst. De uiteindelijke doelstelling is het bijdragen aan goede relaties met belanghebbenden om aldus de continuïteit van de onderneming te waarborgen. Het aspect van interne controle is dan ook van groot belang. In *figuur 3* zijn de elementen van corporate governance schematisch weergegeven.



Figuur 3 Elementen van corporate governance

Zoals gezegd wordt het gemeenschappelijke element van BIV/AO enerzijds en AIS anderzijds gevormd door het aspect van de interne controle. Bij BIV/AO wordt voorts nog een tamelijk eng beheersingsbegrip gehanteerd, waarin slechts het aspect van betrouwbaarheid van de informatieverzorging in beschouwing wordt genomen. Bij AIS daarentegen wordt het ruimere 'internal control' gehanteerd. In het NIVRA-studierapport Interne beheersing en accountant wordt het begrip 'internal control' vertaald als 'interne beheersing'. Strikt genomen zou dit een juiste vertaling zijn, ware het niet dat in het dagelijkse spraakgebruik het begrip interne controle vaak op één lijn wordt gesteld met 'internal control'. Hantering van de term 'interne controle' sluit beter aan bij deze internationale begripsaanduiding en is derhalve te preferen boven de term 'interne beheersing'. In de ruimere betekenis van interne controle wordt, naast de kwaliteit van de informatie over de bedrijfsvoering, ook de kwaliteit van de bedrijfsvoering zélf als doelstelling genomen. In *figuur 2* is impliciet een breed interne controle-begrip gehanteerd. De laatste jaren is een aantal praktijkstudies uitgevoerd, waarin besturing en beheersing middels interne controle het centrale thema is. Naast het Cadbury rapport zijn onder meer de volgende documenten verschenen:

- het COSO rapport (COSTC, 1992);
- het COCO rapport (CICA, 1995);
- het SAC rapport (IIARF, 1994);
- het COBIT rapport (ISACF, 1995);
- SAS 55 en SAS 78 (AICPA, 1995).

Alhoewel deze documenten gebruikmaken van elkaars bevindingen – de documenten worden regelmatig bijgesteld – wordt het interne controle-begrip bestudeerd van

uit verschillende invalshoeken, ten behoeve van verschillende doelgroepen en gericht op verschillende doelstellingen. In *tabel 1* zijn de kenmerken van de genoemde documenten op basis van deze criteria samengevat.

In COSO, COCO, SAC en SAS is de primaire doelstelling te komen tot een definiëring van het interne controle-begrip. Cadbury en COBIT noemen deze doelstelling niet expliciet, maar in beide rapporten wordt een interne controle-begrip gehanteerd dat nauw aansluit bij de opvattingen zoals verwoord in het COSO-rapport. Verder wordt in alle genoemde rapporten een leidraad gegeven om te komen tot een betere beheersing van de organisatie middels het opzetten van een sluitend systeem van interne controle (waaronder tevens te vatten de IT-toepassingen daarin). Interne controle omvat dan de volgende elementen:

- betrouwbaarheid van de informatieverzorging;
- effectiviteit en doelmatigheid van de bedrijfsvoering;
- overeenstemming met wet- en regelgeving;
- beveiliging van waarden van de onderneming.

Traditioneel staat de betrouwbaarheid van de informatieverzorging (en daaraan gekoppeld de beveiliging van waarden van de onderneming) centraal. Met de toevoeging 'inzake de effectiviteit en doelmatigheid van de bedrijfsvoering' is een nieuwe dimensie toegevoegd die ruimte biedt voor een verdere ontwikkeling van de vakgebieden BIV/AO en AIS. Als de effectiviteit en de doelmatigheid van de bedrijfsvoering ter sprake komen, impliceert dit immers dat het transactieniveau wordt ontsloten: het tactisch en het strategisch niveau zullen een belangrijkere rol gaan spelen. Het vak 'Interne controle', als resul-

Tabel 1 Vergelijking invalshoeken, doelgroepen en doelstellingen van Cadbury, COSO, COCO, SAC, COBIT en SAS 55/78

| criterium | Cadbury | COSO | COCO | SAC | COBIT | SAS 55/78 |
|--------------------|---|--|--|---|---|---|
| Invalshoek | Externe verslaggeving | Externe verslaggeving | Externe en interne verslaggeving | Informatie-technologie | Informatie-technologie | Externe verslaggeving |
| Primaire doelgroep | Top-managers | Managers | Financieel managers | Interne accountants | Informatiemangers | Externe accountants |
| Doelstellingen | Creatie van een raamwerk voor een leidraad tot verbetering van de beheersing. Het scheppen van randvoorwaarden voor het vertrouwen in de externe verslaggeving en de accountantscontrole daarop. | Definiëring interne controle. Leidraad tot verbetering van de beheersing. | Definiëring interne controle. Leidraad tot verbetering van de beheersing. | Definiëring interne controle, controledoelen en de rol van de interne accountant. Leidraad bij het gebruiken van informatie-technologie. | Creatie van een raamwerk voor algemeen toepasbare beheersmaatregelen rond informatie-technologie. | Definiëring interne controle. Leidraad bij het beoordelen van de invloed van interne controlemaatregelen op de accountantscontrole |

tante van BIV/AO en AIS, zal daarop moeten inhaken. Daarmee wordt dan tevens adequaat gereageerd op de corporate governance hype, die enerzijds wel van voorbijgaande aard zal zijn, maar anderzijds haar sporen zeker zal achterlaten. In de volgende paragraaf wordt een scenario voor de toekomst van het vak 'Interne controle' ontvouwd.

5 Toekomstige ontwikkelingen op het terrein van de interne controle

Gegeven de consensus die lijkt te bestaan aangaande de definiëring van het interne controle-begrip zal een uitbouw van het vakgebied in de richting van de kwaliteitsborging van de bedrijfsvoering plaatsvinden. Aldus zullen – naast het transactieniveau – tevens het operationele, het tactische en het strategische niveau in de ontwikkeling van een administratieve organisatie en de daarin verankerde interne controlemaatregelen in beschouwing worden genomen. Deze verbreding van het vakgebied schept de mogelijkheid om 'Interne controle' als aparte discipline te handhaven. In dat vak worden studenten immers slechts getraind in het beschrijven van een normatief stelsel van interne controle-maatregelen, terwijl de evaluatie van dat stelsel van interne controle-maatregelen tot het vakgebied van de accountantscontrole behoort (financial audit, operational audit, strategic audit). Ook AIS is een normatief vak. Anders dan BIV/AO is AIS echter meer gericht op de kwaliteit van de bedrijfsvoering en de realisatie van strategische doelstellingen. Dat is ook de richting waarin het vakgebied van de IC zal gaan.

In een steeds verder internationaliserende omgeving (Engelstalige opleidingen, studentenuitwisseling, vervagen van afstanden en grenzen door informatie- en communicatietechnologie, multinationale samenwerking als gevolg van de invoering van de Euro, etc.) zullen accountants, controllers en informatiemangers opgroeien met internationale literatuur. Een pleidooi voor het gebruik van Engelstalige en met name Amerikaanse literatuur is hier op zijn plaats, omdat de desbetreffende boeken in een grotere oplage kunnen worden verspreid, waardoor de initiële investeringen in onderwijsondersteunend materiaal ook groter kunnen zijn. Dit vertaalt zich dan weer in volledig geïntegreerde leermethoden, waaraan tevens de invloed van wetenschappelijk onderzoek op het desbetreffende vakgebied is af te lezen. Al met al is deze literatuur daardoor 'up to date'.

De eerder genoemde didactische concepten die in Nederland in het vakgebied van de BIV/AO zijn verworven moeten echter grotendeels worden ontbeerd. Om die leemte op te vullen zou een team van Nederlandse BIV/AO-deskundigen in aanvulling op de AIS-literatuur een tekst kunnen maken die het gedachtegoed van Starreveld c.s. inclusief het bijbehorende casemateriaal beschrijft. Dat zal dan wel in het Engels moeten plaatsvinden,

wat waarschijnlijk tot enkele onverwachte hobbels zal leiden. Overigens is al op twee plaatsen wat dit betreft een aanzet gegeven. Ten eerste heeft het Limperg Instituut een studie verricht waarin het vakgebied AAO (Administrative and Accounting Organization) werd geïntroduceerd (Blokdijk et al., 1995). Ten tweede is in het kader van het 'International Program Chartered Controller' van de Universiteit Maastricht en de Universiteit van Amsterdam een studie verricht naar de verschillen tussen BIV/AO en AIS, wat heeft geresulteerd in een Engelstalige tekst van bijna twintig pagina's als aanvulling op het AIS-boek van Romney et al. (1997), inclusief een woordenlijst Nederlands-Engels met daarin het typische BIV/AO-vakjargon (Vaassen, 1997). Opvallend daarbij is dat er geen consensus lijkt te zijn inzake bepaalde terminologische kwesties.

Gezien het voorgaande lijkt verder onderzoek naar de rol van de BIV/AO, AIS en Interne controle in de internationale praktijk van controllers, accountants en managers van groot belang. Dergelijk onderzoek zal bijvoorbeeld gericht kunnen zijn op de verschillen in effectiviteit tussen AO-beschrijvingen gemaakt door BIV/AO-deskundigen en AIS-deskundigen voor verschillende gebruikersgroepen. Ook kan een meer directe onderwijskundige invalshoek worden gekozen door het vak AIS aan Nederlandse opleidingen in te voeren en aldus de kennisontwikkeling van de desbetreffende studenten te testen.⁵ Dit zijn maar twee voorbeelden van relevant onderzoek op het terrein van de interne controle. Er is echter vooral behoefte aan een raamwerk, waarbinnen een agenda voor dergelijk onderzoek kan worden vastgesteld. Dit laatste lijkt de eerste (en wellicht ook de belangrijkste) stap naar een noodzakelijke verdere internationalisering van de opleidingen tot registeraccountant en registercontroller in Nederland.

Literatuur

- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), *Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*, SAS 55, 1988.
- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), *Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: an Amendment to SAS No. 55*, SAS 78, 1995.
- Beek, A., Duin, S. van, Vaassen, E.H.J., *Hoofdpijnen Bestuurlijke Informatievoorziening*, Wolters-Noordhoff, Groningen, 2e dr., 1997.
- Blokdijk, H., Drieënhuizen, F., Wallage, Ph., *Reflections on Auditing Theory, A contribution from the Netherlands*, Limperg Instituut reeks no. 4, Kluwer Bedrijfswetenschappen, Deventer, 1995.
- Blommaert, A.M.M., Vaassen, E.H.J., *Administratieve Organisatie: van controle naar beheersing*, in: TBA, juni, 1996.

- CFACG (Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance), *The Financial Aspects of Corporate Governance*, The Cadbury Report, 1992.
- CICA (The Canadian Institute of Chartered Accountants), *Control and Governance: Guidance on Control*, COCO Report, 1995.
- Colbert, J.L., Bowen, P.L., A Comparison of Internal Controls: Cobit, SAC, COSO and SAS 55/78, in: *IS Audit & Control Journal*, Vol. 4, 1996.
- COSTC (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), *Internal Control - Integrated Framework*, COSO Report, 1992.
- Egten, C.A., *Kwaliteit van informatie in een organisatie*, acad. proefschrift, Vrije Universiteit, Amsterdam, 1994.
- Hartman, W., *Organisatie van de Informatieverzorging*, Delwel, 's Gravenhage, 3e dr., 1995.
- Hierneiss, C.T.H., *Inrichtingsleer*, in: *De Accountant*, mei, 1909.
- IIARF (Institute of Internal Auditors Research Foundation), *Systems Auditability and Control*, SAC, 1994.
- ISACF (Information Systems Audit and Control Foundation), *COBIT: Control Objectives for Information and Related Technology*, 1995
- Jans, E.O.J., *Grondslagen Administratieve Organisatie*, deel A: algemene beginselen, deel B: processen en systemen, Samsom, Alphen a/d Rijn, 17e druk, 1995.
- Kamermans, M.C., *Administratieve Organisatie, vernieuwing van een vak*, Tutein Nolthenius, 's-Hertogenbosch, 1995.
- Laudon, K.C., Laudon, J.P., *Management Information Systems, Organization and Technology*, Prentice Hall, 4th ed., 1996.
- NIVRA, *Interne beheersing en accountant, literatuurstudie en synthese*, NIVRA-studierapport, 1996.
- Polak, N.J., *Is een algemene Inrichtingsleer bestaanbaar?*, Inleiding voor de veertiende Accountantsdag van het Nederlandsch Instituut van Accountants, 30 september, 1922
- Romney, M.B., Steinbart, P.J., Cushing, B.E., *Accounting Information Systems*, Addison-Wesley, Seventh Edition, 1997.
- Starreveld, R.W., *Leer van de Administratieve Organisatie*, deel 1: Algemene grondslagen, Samsom, Alphen a/d Rijn, 1e druk, 1962a.
- Starreveld, R.W., *Leer van de Administratieve Organisatie*, deel 2: Typologie der Toepassingen, Samsom, Alphen a/d Rijn, 1e druk, 1962b.
- Starreveld, R.W., Mare, H.B., Joëls, E.J., *Bestuurlijke Informatieverzorging*, deel 1: Algemene grondslagen, Samsom, Alphen a/d Rijn, 4e druk, 1994.
- Starreveld, R.W., Mare, H.B., Joëls, E.J., *Bestuurlijke Informatieverzorging*, deel 2: Typologie van de Toepassingen, Samsom, Alphen a/d Rijn, 3e druk, 1992.
- Vaassen, E.H.J., *Management Information Provision and Administrative Organization: a Dutch Disease?*, unpublished paper, 1997.
- VvdE (Vereniging voor de Effectenhandel), *Corporate Governance in Nederland: een aanzet tot verandering en een uitnodiging tot discussie*, Commissie Corporate Governance, 1996.
- Wijnberg, S., *De algemene Inrichtingsleer en haar plaats onder de handelswetenschappen*, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, maart, 1926.
- Zarowin, S., *The Future of Finance*, in: *Journal of Accountancy*, August, 1995.

Noten

- 1 Er kan daadwerkelijk een ABC van informatiesystemen worden opgesteld omdat voor elke letter van het alfabet wel een informatiesysteem is te bedenken: AIS, Bestuurlijke informatiesystemen (BIS), Cliënt informatiesystemen (CIS), Documentaire informatiesystemen (DIS), Executive informatiesystemen (EIS), etcetera.
- 2 De Engelse termen zijn hier gebruikt omdat de studie van AIS nu eenmaal een Engelstalige discipline is.
- 3 AIS vertoont een aantal overeenkomsten met MIS zoals dat bijvoorbeeld door Laudon & Laudon (1996) wordt gepresenteerd. Met name de elementen: information technology, information planning en system development zijn gemene delers. Een esentieel verschil wordt echter gevonden in internal control.
- 4 De benaming 'Informatiemanagement' is in Nederland geïntroduceerd om daarmee aan te geven dat informatie dermate belangrijk is voor het functioneren van ondernemingen dat de aldaar intern en extern te verstrekken informatie op adequate wijze 'gemanaged' moet worden. Aldus is IM eigenlijk het best te vergelijken met 'Management Information Systems' of kortweg 'Information systems' dat bijvoorbeeld door Laudon & Laudon (1996) wordt beschreven.
- 5 Aan de Universiteit Maastricht (Internationale Bedrijfskunde, Internationaal Management) wordt het vak AIS al drie jaar onderwezen. Studenten die dit vak volgen krijgen in het traject BIV/AO dan gedeeltelijk vrijstelling. Voorts wordt sinds 1996 in het 'International Program Chartered Controller' het vak AIS in combinatie met een stukje MIS als substituuut voor BIV/AO aangeboden. Met name laatstgenoemde opleiding kan prima als pilot dienen om een verdere internationalisering van de accountants- en controllersprogramma's in Nederland van de grond te tillen. Een probleem kan zijn dat met Engelstalige examens gewerkt moet worden. Dit is echter meer een technische kwestie, die de noodzakelijke ontwikkelingen niet nadelig mag beïnvloeden.