ENIGE BESCHOUWINGEN MET BETREKKING TOT DE ORGANISATIE VAN EEN ACCOUNTANTSDIENST BIJ EEN MINISTERIE

door C. M. L. van Osta

1. Inleiding

Het onderhavige artikel beoogt op zo objektief mogelijke wijze een logische ontwikkeling van de organisatie van een accountantsdienst van een ministerie weer te geven. De feitelijke situatie bij een bepaald ministerie kan geheel of gedeeltelijk van de geschetste organisatie afwijken. Voor de gedachtenbepaling wordt uitgegaan van een dienst met een 80-100tal medewerkers, waarvan 10-20 accountants.

Het hoofd van de dienst ressorteert rechtstreeks onder de minister.

Na doelstelling en taak van de organisatorische eenheid komen de funkties aan de orde, waarmede de taak van de dienst moet worden uitgevoerd. De bespreking van de funkties heeft zich beperkt tot de meest kenmerkende funkties. Als sluitstuk zijn enige opmerkingen m.b.t. de periodiek af te geven verklaring bij de rekening van uitgaven gemaakt. Waar nodig zijn eventuele afwijkingen van de situatie bij particuliere accountantskantoren - voor zover althans bekend - aangegeven.

2. Doelstelling

In ministeriële instellingsbeschikkingen ontbreekt n.m.m. veelal een omschrijving van de doelstelling van de dienst; doorgaans wordt onder dat hoofd de taak van de dienst vermeld. De doelstelling geeft aan waarom de dienst is ingesteld, pas dan is het mogelijk een logisch daarop aansluitende taak vast te stellen.

Het doel is in elk geval het voldoen aan de behoefte aan onafhankelijke accountantscontrole en adviezen bij de leiding van het ministerie, bij daaronder ressorterende autoriteiten en bij daarmede in relatie staande andere ambtelijke instanties.

Vermelde behoefte is bestuurlijk van aard en wordt mede bepaald door de geldende wettelijke bepalingen, zoals b.v. de comptabiliteitswet.

Teneinde meer richting te geven aan de aktiviteiten van de dienst is het nodig om die behoeftevoldoening te concretiseren c.q. zichtbaar te maken in een typisch accountantsprodukt nl. de verklaring: de verklaring is het instrument waarmede de funktie zich manifesteert.

Accountantsdiensten van grote particuliere ondernemingen geven, o.a. als doelstelling op, het certificeren van de interne jaarrekening. Voor een overheidsorgaan als een ministerie kan de z.g. rekening van uitgaven als een substituut voor een interne jaarrekening dienen. Deze opvatting vindt steun bij de door de Commissie Toepassing Beroepsregelen (C.T.B.) in haar rapport (1) inzake de controle van overheidsrekeningen weergegeven conclusie, dat aan de desbetreffende overheidsrekening overeenkomstige betekenis moet worden toegekend als aan de jaarrekening van de particuliere bedrijfshuishouding.

Alhoewel op de strekking van de verklaring als vorenbedoeld in pt. 5 wordt teruggekomen wordt thans reeds naar voren gebracht, dat - geheel in overeen-

stemming met de comptabiliteitswet - aan de betrachte doelmatigheid ten minste evenveel aandacht moet worden besteed als aan de juistheid van de verantwoording. De beoordeling van de (administratieve) organisatie met inbegrip van de interne controle, staat in wisselwerking met de controle van het cijfermateriaal en kan daar zelfs in belangrijke mate mee samenvallen (2). De bewaking van een betrouwbare, doelmatige en doeltreffende organisatie is dus eveneens als een afzonderlijke doelstelling op te nemen.

3. Uit de doelstelling voortvloeiende taken

Deze taken zijn in hoofdlijnen:

a. het planmatig beoordelen van de administratieve organisatie, inclusief het stelsel van interne controlemaatregelen ten behoeve van het bevorderen van een doelmatige en zelfcontrolerende organisatie;
b. het controleren van het cijfermateriaal, mede ten dienste van een beoordeling als vorenbedoeld;
c. het verrichten van bijzondere onderzoeken, al dan niet in samenwerking met andere deskundigen;
d. het geven van gevraagde en ongevraagde adviezen.

Voor de uitvoering van voornoemde taken is het nodig, dat beleidsmatig een organisatie wordt ingezet en in stand gehouden, die berekend is op de systematische voorziening in de controle- en adviesbehoefte.

Beperkte financiële middelen zullen, in samenhang met de te verrichten taken en de noodzakelijkerwijs daarin aan te brengen prioriteiten, resulteren in een bepaalde formatie van de dienst, d.w.z. in een vaststelling van het aantal personen per rangcategorie.

Aan de behoefte aan accountantscontrole wordt voldaan door gekwalificeerde accountants. De beoordeling van de werking van de interne organisatie zal een centrale plaats in het controleprogramma innemen. (2) Hierbij zal de controle c.q. beoordeling zich in ieder geval richten op dat deel van de organisatie - en met name de procedures - waarvan verondersteld mag worden, dat het al of niet goed funktioneren van aanmerkelijke betekenis kan zijn voor de voorstelling en verantwoording van de financiële positie i.c. begrotingsuitgaven.

Daarnaast is het b.v. in verband met het geven van adviezen noodzakelijk om de dienst te bemannen met specialisten op het terrein van de interne en administratieve organisatie. Interne opleiding en „research" kunnen eveneens het opnemen van vorenbedoelde specialisten nodig maken. (3, 4) Inschakeling van andere deskundigen doet overigens niets af aan het feit, dat de controlerende accountant verantwoordelijk blijft voor de controle en de controle-objekten.

Het is gewenst om, los van een op de doelstelling gerichte „verantwoording" blijkend uit afgegeven verklaringen en gepubliceerde rapporten, aan de leiding van het ministerie periodiek verslag te doen van de verrichte werkzaamheden i.c. aktiviteiten. Laatstbedoelde verslaggeving dient aan te sluiten op een vooraf gemaakte planning der aktiviteiten, waarbij de beschikbare capaciteit is verdeeld over met name te noemen controle-objekten. Bij het aan de ministeriële leiding ter authorisatie voorleggen van dit plan is toetsing daarvan aan het algemeen ministerieel beleid mogelijk. (5)

4. Meest kenmerkende funkties

4.1. De accountant

In de organisatie van een accountantsdienst staat de funktie van accountant centraal. Het accent van de funktie ligt voornamelijk op de vaktechnische faktoren, die direkt verband houden met de uitvoering van een opdracht. Dit betekent, dat hij op grond van de mede door hem geformuleerde doelstelling van de opdracht vaststelt welke werkzaamheden daarvoor in concreto moeten worden verricht. Uiteindelijk geeft hij de resultaten van zijn eventueel in samenwerking met één of meer assistenten uitgevoerde onderzoek in een door hem zelf getekende verklaring of rapport weer.

Bij de verdeling, resp. toewijzing van opdrachten aan controlerende accountants kan de leiding o.a. rekening houden met de mate van ervaring.

Uit door het ministerie van binnenlandse zaken vastgestelde funktie-eisen blijkt, dat een differentiatie tussen accountants in de controlerende funktie mogelijk is. In dit verband wordt onderscheid gemaakt tussen accountants en accountants 1e klas, waarbij deze laatste categorie volgens die funktie eisen doorgaans met „moeilijker" onderzoeken wordt belast. Dit laatste kriterium roept in de praktijk door de vaak persoonlijke opvattingen over de moeilijkheidsgraad problemen op.

Het is daarom beter dit kriterium te objektiveren door het om te vormen tot een ervaringskriterium. Hierdoor wordt ook een meer objektieve maatstaf voor het bevorderingsbeleid verkregen. Na uiterlijk vijf jaren vervulling van de funktie moet een accountant als ervaren worden aangemerkt, en behoudens minder gunstige beoordeling tot accountant 1e klas bevorderd kunnen worden.

4.2. De leiding van de organisatie-eenheid

De leiding van de dienst is de samenbindende faktor in het laten samenwerken van een aantal accountants in een organisatie. De leiding moet ervoor zorgen - eventueel met behulp van ondersteunende organen - dat de accountant zoveel mogelijk wordt ontlast van de zorg voor alle materiële en personele zaken, die niet direkt de vaktechnische aangelegenheden raken.

Bijzondere organisatorische aspekten vloeien voort uit de doelgerichte bundeling van de aktiviteiten van collega-accountants en overig personeel. Andere aspekten zijn o.a. de acquisitie, het bevorderen van de uniformiteit in controle en verslaggeving, het verbeteren en op peil houden van de vakkennis, o.a. in verband met de noodzakelijke aanpassing van de controletechniek aan gewijzigde omstandigheden, het zorgen voor een goede interne taakverdeling binnen de door de leiding zelf vastgestelde prioriteiten.

De situatie bij een ministeriële accountantsdienst verschilt voor wat betreft het vaktechnisch aspekt niet of weinig van die bij de particuliere accountantsmaatschap, waarin de maatschapsleden of vennoten ten opzichte van elkaar op basis van gelijkheid staan. (7)

Ten aanzien van de overige, niet-vaktechnische aspekten is bij een ministeriële accountantsdienst echter wel een hiërarchisch verband tussen de minister, de leiding van de dienst en het overig personeel te onderkennen. Burggraaff pleit ook voor een hiërarchische struktuur in het professionele vlak bij een groot accountantskantoor. (7) Zonder een bestuursorgaan met zekere statutaire bevoegdheden,

ook in professionele aangelegenheden, is het volgens hem niet mogelijk een doeltreffend beleid te voeren. Indien specialisten in de organisatie zijn opgenomen is naar zijn mening een gezag, dat regelend optreedt in de betrekkingen tussen de diverse specialismen, onontbeerlijk.

Bij een ministerie is een dergelijk regelend orgaan aanwezig in de vorm van de leiding van de dienst. Voor wat betreft het vaktechnische gedeelte dient naar mijn mening de bemoeienis van de leiding niet verder te gaan dan de door de leiding van de controlerende accountant te vragen verklaring met betrekking tot de aan hem toegewezen opdracht. Elke funktie in de organisatie heeft zijn eigen verantwoordelijkheid. Geen, dan wel onjuiste afgrenzing van de bevoegdheden van de betrokkenen leidt alleen maar tot doublures en irritatie.

4.3. Subleidingen

Ter vergroting van de z.g. spanwijdte van de controle van de leiding wordt een verbijzondering op de elementen van de leiding doorgevoerd, gesplitst naar de hoofdtaken van de dienst, alsmede de specialistische werkzaamheden. Op deze wijze kunnen twee, resp. drie nevengeschikte subleidingen ontstaan, t.w.: algemene onderzoeken, bijzondere onderzoeken en specialismen. Voor wat betreft de elementen van het leiding geven zullen deze subleidingen - elk voor het door hen te bestrijken terrein zich in het bijzonder belasten met de planning en de controle op de voortgang der werkzaamheden en het toetsen van de resultaten van de uitvoering aan collectief vastgestelde algemene grondslagen van de onderzoekingen. (6)

De oudst aanwezige subleider vervangt de leiding bij diens afwezigheid.

Om de gedachten te bepalen zou per 20 tot 30 medewerkers (accountants en assistenten enz.) één subleider aanwezig moeten zijn.

4.4. Specialisten

De specialistische funktie wordt gekenmerkt door de uitvoering van adviesopdrachten op het terrein van de bedrijfseconomie, de administratieve organisatie en techniek, al dan niet in samenwerkingsverband met vertegenwoordigers van andere disciplines, één en ander ten behoeve van de controlerende accountant en eventuele bijzondere opdrachtgevers.

Het zal van de omstandigheden afhangen welke categorieën van specialisten op uitvoerend c.q. leidinggevend niveau nodig zullen zijn. Het is te verwachten, dat aan bepaalde deskundigen op het gebied van de interne organisatie en op dat van de automatisering in elk geval behoefte zal bestaan.

De leider van een verbijzonderde afdeling is tevens in de subleiding opgenomen. (6)

5. De verklaring bij de rekening van uitgaven

Het doet vreemd aan, dat ook de Comptabiliteitswet 1976 geen rechtstreekse bepalingen bevat m.b.t. de accountantscontrole en de accountantsverklaring.

Uit artikel 26 resp. 67 van genoemde wet blijkt wel, dat de minister verplicht is controle te doen uitoefenen op de administratie(s) en dat de Algemene Rekenkamer bij de uitoefening van haar controletaak gebruik kan maken van de resul-

taten van door anderen verrichte controles, onverminderd haar bevoegdheid tot eigen onderzoek.

Het is evenwel gevestigde praktijk, dat voornoemd college een afschrift ontvangt van de door de dienst uitgebrachte rapporten en een verklaring bij de rekening van uitgaven verlangt.

Eventueel bestaande twijfels of bij een „kasverantwoording" zoals deze rekening wel wordt beschouwd, een ook in het maatschappelijk verkeer gebruikelijke verklaring kan worden afgegeven, zijn door de conclusies van de Commissie Toepassing Beroepsregelen (1) weggenomen.

De verklaring als hier bedoeld dient specifiek afgestemd te zijn op de doelstelling en naast een oordeel over de juistheid en rechtmatigheid tevens een oordeel over de betrachte doelmatigheid in te houden.

Om verschillende voornamelijk praktische redenen is het echter aan te bevelen het doelmatigheidsaspekt af te scheiden van de genoemde overige twee aspekten. De belangrijkste redenen zijn:

a. een afwijking naar beneden in de gewenste graad van efficiency behoeft op zich zelf een goedkeurende verklaring over de juistheid en rechtmatigheid niet in de weg te staan;

b. het in eerste instantie richten van de controle-aktiviteiten op de bedoelde verklaring maakt het mogelijk om een dergelijke verklaring binnen redelijke termijn na afsluiting van de verantwoordingsperiode op te stellen;

c. door de betreffende afsplitsing ontstaat een flexibiliteit in de benutting van de capaciteit, doordat het niet meer noodzakelijk is om telkenmale, binnen een verantwoordingsperiode, alle met de doelmatigheid samenhangende aspekten met dezelfde intensiteit in beschouwing te nemen.
Prioriteitenstelling is nu mogelijk, waarbij niet alleen vanuit de controle sub. b. impulsen tot het verrichten van incidentele doelmatigheidsonderzoeken kunnen komen, doch ook nieuwe, los van controlebevindingen, bekend geworden gebeurtenissen aanleiding kunnen zijn meer of minder uitgebreide onderzoeken in te stellen;

d. het afgeven van twee soorten verklaringen of rapporten sluit ook beter aan op de specifieke behoeften van funktionarissen of instanties, waarvoor zij zijn bestemd.
Bij rapportering omtrent de doelmatigheid is differentiatie mogelijk en gewenst, naar gelang de direkte of indirekte betrokkenheid van een verantwoordelijke funktionaris; de mate van detaillering van de in het rapport opgenomen informatie houdt daarmede tevens verband.

Ter afsluiting van dit artikel zou ik het, voor wat betreft de inhoud van de verklaring omtrent de juistheid en rechtmatigheid, bij de volgende opmerkingen willen laten, t.w.:

a. de verklaring, die geclausuleerd is, bevat mede de doelstelling van de verklaring nl. het geven van een oordeel over de juistheid en rechtmatigheid van de gedane uitgaven;

b. het goedkeurend oordeel is vervat in een mededeling, dat de betrokken rekening een getrouw beeld geeft van de financiële positie.
Het woord getrouw refereert aan het bestaan van, resp. het voldoen aan normen en/of regels, op grond waarvan de rekening is opgesteld. Voor meer duidelijkheid zou, in navolging van Hienekamp (9), nog kunnen worden vermeld,

dat de rekening voldoet aan de eisen van de Comptabiliteitswet 1976, hetgeen mede impliceert, dat de uitgaven m.b.t. een bepaald dienstjaar vallen binnen de omschrijving van het begrotingsartikel, waarop zij zijn aangewezen. Hienekamp heeft nl. aanbevolen om in de accountantsverklaring t.b.v. het maatschappelijk verkeer expliciet te vermelden, dat aan de eisen van de Wet op de Jaarrekening van Ondernemingen, c.q. het Burgerlijk Wetboek wordt voldaan.

c. Aangezien het noch om de juistheid van de individuele gegevens waaruit een groep van cijfers in de rekening van uitgaven bestaat, noch om de absolute juistheid van het beeld, dat die cijfers bieden gaat, dienen door de accountant zekere toleranties te worden aanvaard. (10)

Teneinde elk misverstand omtrent de relativiteit van het zekerheidsoordeel uit te sluiten, verdient het aanbeveling in de verklaring te vermelden, dat in de van toepassing zijnde gevallen op adequate wijze van steekproeven gebruik is gemaakt. Deze vermelding wint aan waarde indien hierbij, als dit mogelijk is, de samenhang met de aktiviteitenplanning en de uitvoering of realisatie van die planning wordt aangegeven.

d. Tenslotte dient melding te worden gemaakt van de aard en omvang van lopende onderzoeken naar de doelmatigheid, alsmede van rapportnummers en data van met name te omschrijven doelmatigheidsonderzoeken, die in het verslagjaar zijn afgesloten.

6. Samenvatting

Bij de gedachtenontwikkeling van de organisatie van een accountantsdienst bij een ministerie staat de accountantsfunktie centraal. Een belangrijk uitgangspunt daarbij is de onderlinge gelijkwaardigheid van de accountants in vaktechnisch opzicht. De verdeling van de opdrachten dient daarvan blijk te geven en, met inachtname van aard en omvang, zodanig te worden verdeeld, dat aan het totale pakket van taken van elke accountant een gelijke waarde kan worden toegekend.

De controlerende accountant zal specialistische ondersteuning veelal niet kunnen ontberen.

De inzet van personeel en materieel, het met elkaar in evenwicht brengen van doelstelling en middelen, het regelen van de samenwerking tussen accountants onderling en tussen deze en de specialisten, enz., stelt hoge eisen aan de bestuurlijke capaciteiten van de leiding.

Het afsplitsen van het doelmatigheidsaspekt uit de verklaring bij de rekening van uitgaven en afzonderlijk onderzoek naar alsmede rapportering omtrent de resultaten van het doelmatigheidsonderzoek, voorkomt uitzonderlijke vertraging in de verslaggeving m.b.t. de juistheid en rechtmatigheid en biedt meer mogelijkheden tot specialisatie.

De in het voorgaande geschetste ontwikkeling van de organisatie draagt een grote mate van flexibiliteit in zich en kan er in belangrijke mate toe bijdragen, dat de verantwoordelijke minister een goed stuk gereedschap voor zijn beleid en beheer ter beschikking krijgt.

Literatuurverwijzingen

1. Rapport van de Commissie Toepassing Beroepsregelen (C.T.B.) inzake enkele vraagstukken welke bij de controle van overheidsrekeningen van belang zijn te achten. De Accountant oktober 1969.
2. NIVRA geschrift nr. 13, deel III „De invloed van de geautomatiseerde gegevensverwerking op de accountantscontrole".
3. R. Soeting „Verbijzonderingen binnen het accountantskantoor". M.A.B. augustus 1972.
4. W. C. J. T. van Gorp „Het functioneren van een automatiseringsgroep binnen een interne accountantsdienst". De Accountant oktober 1975.
5. Anthony R. Davidson „A criteria Matrix Approach to Project Selection in Operational Auditing". The Internal Auditor August 1976.
6. D. de Rooij „De organisatie van het accountantskantoor". De Accountant juli/augustus 1962.
7. J. A. Burggraaff „De rechtsvorm van het accountantskantoor". M.A.B. maart 1971.
8. Wet van 8 december 1976, houdende regeling van het beheer van 's Rijks financiën (Comptabiliteitswet 1976), Stb. 671.
9. R. Hienekamp „De geclausuleerde accountantsverklaring bij de jaarrekening". De Accountant juni 1977.
10. P.C. Louwers „De steekproef in de accountantscontrole III" M.A.B. juni 1959.