

Interne controle en management control in het kader van bestuurlijke informatieverzorging

Prof. E.J. Joëls

De aanleiding

Gezien verscheidene recente publikaties staat het fenomeen 'interne controle' weer volop in de belangstelling. Veelal wordt dan bij de behandeling van dit onderwerp verwezen naar het eerste deel van 'Bestuurlijke informatieverzorging' van Starreveld c.s.¹, waarin de problematiek van de interne controle gedetailleerd is uitgewerkt. Enige critici zijn van mening dat door Starreveld c.s. aan het begrip 'interne controle' een te beperkte inhoud wordt toegekend. Soms gaat men zelfs zo ver dat men het werkingsgebied (domein) van interne controle en dat van management control identiek of in grote mate dekkend acht. Zie onder meer uitspraken van M. Kamermans, W. Hartman en Ph. Wallage. Kamermans vindt dat de gangbare beperkte visie op de interne controle een zware stempel op het vak Administratieve Organisatie heeft gedrukt. Hartman acht - zoals hij dat in zijn terminologie uitdrukt - de borging van de betrouwbaarheid tot het domein van de beheersing ('control') behoren. Wallage wijst in zijn intreedende in een noot dat externe accountants het brede begrip interne controle (interne beheersing) in hun controle-aanpak implementeren. In zijn visie is het (enge) begrip interne controle primair gericht op de betrouwbaarheid van financiële informatie.

Er dreigt dus verwarring te ontstaan met betrekking tot de begrippen 'interne controle' en 'management control'. Hierbij heeft het zoge-

naamde COSO-rapport van de Treadway commission een katalyserende werking gehad.

Reeds in 1962 definieerde Starreveld in het kader van de Bestuurlijke informatieverzorging het begrip 'interne controle' als de controle op de oordeelsvorming of activiteiten van anderen door of namens de leiding van de betrokken huishouding. Deze definitie komt nog onveranderd in de laatste druk van Bestuurlijke informatieverzorging (BIV.1.251) voor en wordt, voor zover bekend, door vele auteurs onderschreven.

De bedrijfseconomische signatuur

Zo gedefinieerd is de interne controle een object van studie in alle maatschappijwetenschappen, waarbij de huishouding als ervaringsobject fungeert. Derhalve speelt de interne controle een rol in de Bestuurlijke informatiekunde en daarin in het vak Bestuurlijke informatieverzorging. Het is daarom noodzakelijk om eerst de plaats van dat vakgebied nader te bepalen. Hiervoor baseer ik mij op de analyse, zoals die beschreven is in de nota Terminis van het Limperg Instituut. Hoewel binnen de werkgroep, die deze nota voorbereidde, geen overeenstemming kon worden bereikt over de naamgeving van - zoals de leden van de werkgroep het voorlopig noemden - 'het vak van de informatieverzorging', waren zij het in overgrote meerderheid wel eens over de opvatting dat dit een bedrijfseconomisch vak is en als het kernvak van de opleiding (studierichting) Bestuurlijke Informatiekunde zou moeten worden beschouwd. Naast dit kernvak zou deze studierichting volgens diezelfde leden van de werkgroep dienen te bestaan uit een aantal hulpvakken, waaronder Informatica en Wiskunde, en uit een aantal basisvakken, waaronder Bedrijfseconomie en Organisatiekunde.

Prof. E.J. Joëls was tot 1980 venoot van de toenmalige maatschap Klynveld Kraayenhof en Co. (nu KPMG) en tot 1983 als hoogleraar verbonden aan de Universiteit van Amsterdam met als opdracht Administratieve Organisatie, administratieve techniek, de automatisering van de informatieverwerking in het bijzonder.

Genoemde hulp- en basisvakken - en zeker Organisatiekunde - zouden een belangrijke plaats in de opleiding moeten innemen.

Het is ook mogelijk om in tegenstelling tot de opvattingen van deze werkgroep het vak van de informatieverzorging een organisatiekundige signatuur te geven en Organisatiekunde mede als een kernvak te beschouwen. In verband met het feit echter dat de binnen het vak van de informatieverzorging aan de orde komende te nemen maatregelen, alsmede de vraag of informatie wel of niet zou moeten worden geproduceerd uiteindelijk een kosten/baten-vraagstuk is, acht ik de bedrijfseconomische benadering primair (BIV.1.76). Uiteraard laat dit de eis, dat een vakbeoefenaar over een ruime dosis kennis van de Organisatiekunde moet beschikken, onverlet.

Het werkingsgebied van het vak Bestuurlijke informatieverzorging

Het zal geen verbazing wekken dat ik voor de aanduiding van 'het vak van de informatieverzorging' de naam 'Bestuurlijke informatieverzorging' kies. Dit vak definieer ik volgens de bekende definitie van Starreveld als de leer van 'alle activiteiten met betrekking tot het systematisch verzamelen, vastleggen en verwerken van gegevens, gericht op het verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen-in-engere-zin (kiezen uit alternatieve mogelijkheden), het doen functioneren en het beheersen van een huishouding en ten behoeve van de verantwoordingen die daarover moeten worden afgelegd' (BIV.1.28).

Het doel van dit vak is dus, zoals uit deze definitie blijkt, die informatie te verstrekken, die gericht is op het besturen-in-engere-zin, het doen functioneren en het beheersen van een huishouding, alsmede ten behoeve van de verantwoordingen die over deze activiteiten moeten worden afgelegd. Met andere woorden: het zo doelmatig mogelijk produceren van gegevens die als informatie kan worden verstrekt met de bedoeling het besturen (in de ruimste zin des woords) van een huishouding optimaal te ondersteunen (BIV.1.83). Gezien dit doel dient de te verstrekken informatie aan een aantal kwaliteitseisen te voldoen. Naast een tweetal preliminaire eisen - de te verstrekken informatie dient begrijpelijk te zijn en te passen in het gestelde informatiebeleid - kunnen twee hoofdeisen worden onderscheiden, namelijk die van doelgerichtheid-in-ruime-zin en

die van betrouwbaarheid. Tot de doelgerichtheid-in-ruime-zin behoren niet alleen de eis van de inhoudelijke doelgerichtheid (waarvan relevantie weer de belangrijkste factor is), maar ook eisen die aan het tijdig verstrekken en aan de presentatievorm van informatie kunnen worden gesteld. Eigenlijk kan men 'betrouwbaarheid' ook als een subfactor van doelgerichtheid-in-ruime-zin beschouwen (onbetrouwbare informatie levert geen doelgerichte informatie op). De eis van betrouwbaarheid is echter zo belangrijk dat zij in het algemeen afzonderlijk als een hoofdeis wordt aangemerkt (BIV.1.129 e.v.). Bovendien zijn de te verrichten activiteiten om aan de eis van doelgerichtheid te voldoen van een andere aard dan die welke moeten worden genomen om te voldoen aan de betrouwbaarheidseis. Hierop kom ik nog terug.

Het vakgebied Bestuurlijke informatieverzorging kent, gezien de gehanteerde definitie, ook enige beperkingen. Het vak zal bijvoorbeeld geen beschrijving geven van de methoden en technieken die gebruikt kunnen worden om de na te streven organisatiedoelen vast te stellen, noch die welke kunnen worden toegepast om de kansen, die men daarbij heeft of de risico's, die men daarbij loopt, te bepalen. Evenmin zal worden beschreven op welke wijze het te voeren beleid om de gestelde organisatiedoelen te bereiken, zou moeten worden bepaald. Met betrekking tot dit beleid echter, eenmaal vastgesteld zijnde, zullen de daarbij uitgesproken verwachtingen en de overige daarbij aan de orde komende gegevens moeten worden vastgelegd en zal informatie moeten worden geproduceerd om vast te stellen of die verwachtingen juist zijn geweest, het beleid doeltreffend is geweest en of de verwachtingen en/of het beleid al dan niet moeten worden bijgesteld. De wijze waarop dit zou kunnen geschieden behoort wel tot het onderhavige vakgebied (BIV.1.76).

Een andere beperking zit in het woordje 'systematisch'. Het vakgebied heeft alleen betrekking op informatie in geformaliseerde vorm en beperkt zich bovendien tot die informatie die in doorlopende of in frequent optredende incidentele informatiebehoeften voorziet (BIV.1.84).

Ten slotte nog een opmerking met betrekking tot de domeinbepaling van het vak Bestuurlijke informatieverzorging. Het is een misvatting om te denken dat de systematisch te verzamelen, vast te leggen en te verwerken gegevens, alsmede de op grond van deze gegevens te verstrekken informatie

alleen van financiële aard zouden zijn. Deze opvatting komt men nog al eens tegen, vooral bij degenen die behoefte hebben om bestuurlijke informatieverzorgingssystemen tegenover management accounting systems te plaatsen. Er zijn voorbeelden te over van het vastleggen enz. van niet-financiële gegevens, zoals aantallen, hoeveelheden, tijdseenheden en verhoudingscijfers. Wel spelen de financiële gegevens controletechnisch een speciale rol; ook daarop kom ik hieronder nog terug.

Het werkingsgebied van de interne controle

Het domein van het vak 'Bestuurlijke informatieverzorging' aldus in kaart te hebben gebracht, kan nu worden nagegaan waar de contouren van het werkingsgebied van de interne controle dienen te worden getrokken.

Gezien het feit dat ik hier het domein van de interne controle in het kader van de Bestuurlijke informatieverzorging in kaart wil brengen dient dit gebied en daarmee het doel van de interne controle binnen dat van de Bestuurlijke informatieverzorging te liggen. Bovendien kunnen eventueel aan de interne controle te verbinden beperkingen nooit beperkter zijn dan die welke voor het vakgebied van de Bestuurlijke informatieverzorging gelden.

Ter bepaling van het werkingsgebied van de interne controle dient dus te worden nagegaan welk doel men beoogt met het toepassen van maatregelen van interne controle. Deze vraag kan echter eerst worden beantwoord indien vast staat wat onder het begrip 'controle' wordt verstaan. Zoals bekend heeft dit begrip twee betekenissen en wel die van toetsen en die van beheersen.² Deze laatste betekenis kan onder andere worden gebruikt in de uitdrukking: men heeft iets 'onder controle'. Zonder nadere toelichting in het zinsgebruik prevaleert in het Nederlandse taalgebied de eerste betekenis, dus die van toetsen. Zulks in tegenstelling tot het woord 'control' in het Angelsaksische taalgebied, alwaar naast de betekenis van bediening (zoals in 'controlpanel') de meest gangbare betekenis die van beheersen of besturen is. Ons woord 'controleren' in de betekenis van toetsen zal de Engelsman eerder met 'to check' vertalen. Geen wonder dat bij het vertalen van de aanduiding 'internal control' gemakkelijk misverstanden kunnen optreden. Blokdijk merkte reeds in 1990 op dat we dit begrip ongelukkig hebben

vertaald. De uitdrukking 'internal control' wordt dan ook in dit artikel in eerste instantie in de betekenis van 'interne beheersing' gebruikt.³

Rekening houdende met de betekenis van toetsen kan het doel van interne controle nu worden omschreven als zowel het voorkomen als het tijdig opsporen en corrigeren van onvolkomenheden in de uitoefening van bedrijfsactiviteiten, alsmede het treffen van maatregelen ten einde te voorkomen dat de gesignaleerde onvolkomenheden in de toekomst weer optreden (BIV.1.262).⁴ De vraag kan nu worden gesteld wat in deze omschrijving van het doel van interne controle onder onvolkomenheden in de uitoefening van de bedrijfsactiviteiten moet worden verstaan. Ik meen dat dit betrekking dient te hebben op afwijkingen van datgene wat geacht wordt te moeten worden gedaan, hetgeen in lijn is met de betekenis van controle in de zin van toetsen.

Indien nu dit doel van interne controle binnen dat van Bestuurlijke informatieverzorging wordt geplaatst, heeft de interne controle dus betrekking op het toetsen van de verstrekte of de te verstrekken informatie over de bedrijfsactiviteiten in de ruimste zin des woords aan de daaraan te stellen normgegevens, met andere woorden de toetsing van de ist-positie aan de soll-positie. De interne controle is in deze zin dus in eerste instantie gericht op de aan de informatie te stellen kwaliteitseis betrouwbaarheid.

In het kader van de interne controle kan men tal van instrumenten ontwikkelen. Men spreekt dan ook van een 'stelsel van interne controle'. Dit stelsel werkt echter niet autonoom maar alleen in samenhang met andere functioneel te onderscheiden controles: de externe controle, de zelfcontrole en de sociale controle. Deze samenhang wordt uitvoerig beschreven in BIV.1.250 e.v.⁵

De instrumenten, behorende tot het stelsel van interne controle, kunnen naar hun aard in twee groepen worden onderscheiden, namelijk die van de te nemen maatregelen van organisatorische aard en die van te verrichten specifieke controlehandelingen (BIV.1.268). Niettegenstaande het toetsen alleen geschiedt bij het uitvoeren van de controles - dus instrumenten die in de tweede groep thuishoren - behoort ook de eerste groep van instrumenten wel degelijk tot het stelsel van interne controle. Het verrichten van specifieke controlehandelingen heeft namelijk geen zin indien de nodige preventieve organisatorische maatregelen niet zouden zijn genomen.

Een andere invulling van het werkingsgebied van interne controle komt aan de orde indien men antwoord tracht te geven op de vraag waarop de interne controle zich richt. Deze vraag wordt uitvoerig beantwoord op p. 257 e.v. van BIV.1, waarin de in de literatuur veel aangehaalde vragen worden gesteld met betrekking tot de aandachtsgebieden van de controle. De eerste tien van de aldaar geformuleerde twaalf vragen hebben betrekking op:

- controle op oordeelsvorming ex ante, (verwachtingscontrole);
- controle op het feitelijke bedrijfsgebeuren, (beleidscontrole, bevoegdheidscontrole, uitvoeringscontrole, voortgangscntrole, doelmatigheidscontrole en kwaliteitscontrole);
- controle op de feitelijke bedrijfstoestand (bewaringscontrole);
- controle op de gegevensverwerking (informatiecontrole);
- controle op de bij de controle gehanteerde normen (normcontrole).

Deze opsomming is hier overgenomen omdat ze een goed beeld geeft van het werkingsgebied van de interne controle, een werkingsgebied overigens dat in de vakliteratuur niet onomstreden is. Zo stelt Hartman dat 'een aantal van de controle-objecten van Starreveld' niet past 'binnen het kader van de interne controle, te weten: beleidscontrole, normcontrole en verwachtingscontrole'.

Onder beleidscontrole wordt in BIV.1 verstaan of de beslissingen, die werden genomen en de opdrachten, die aan ondergeschikten werden gegeven, juist zijn geweest. Hartman merkt hierbij op dat 'een oordeel over het beleid is voorbehouden aan een hogere dan de beleidsinstantie zelf, bijvoorbeeld de Raad van Commissarissen of een Algemene Vergadering van Aandeelhouders. Als de topleiding 'controleert', is het niet meer dan zelfcontrole ofwel de hand-in-eigen-boezem-steken.' Mijns inziens verengt Hartman het begrip beleidscontrole ten onrechte tot het beleid van degene(n) die aan de top van de organisatie staat of staan. Aan de echelons beneden de top worden echter in het algemeen vele activiteiten met betrekking tot het nemen van beleidsbeslissingen gedelegeerd, zeker in deze tijd, waarin hoe langer hoe meer beslissingen aan lagere echelons worden overgelaten. Daarnaast neemt de top de door haar te nemen beslissingen in vele gevallen op grond van door anderen in de organisatie aangeleverde

gegevens en zullen, in het geval de top uit meerdere leden bestaat, de taken meestal verdeeld zijn, waarbij aan een of meerdere leden van de top de taak zal zijn toegewezen om deze beslissingen kritisch te toetsen.

Wat de normcontrole betreft, merkt Hartman het volgende op. 'De vraag naar de juistheid van de bij de controle gehanteerde normen is onwezenlijk. De (interne) controle, wil zij überhaupt tot een toetsingsuitspraak over activiteiten komen, kan niet anders doen dan uitgaan van gegeven normen. De vraag naar de juistheid van normen dient door de topleiding zelf te worden beantwoord. Laat dit te wensen over, dan kunnen Commissarissen of Aandeelhouders een organisatieadviseur om een oordeel vragen.' Nog daargelaten de mijns inziens negatief te beantwoorden vraag of de topleiding met deze problematiek in het algemeen moet worden opgezadeld en of - weer in het algemeen - commissarissen of aandeelhouders in zo'n geval advies bij derden zouden moeten inwinnen, ben ik van mening dat binnen een organisatie voldoende kritisch vermogen aanwezig behoort te zijn om ook de juistheid van gestelde normen (ongeacht of het om technische of om economische normen gaat) aan de orde te stellen.⁶ De kwaliteit van de op grond van de toetsing van de werkelijkheid aan de norm gevormd oordeel wordt niet alleen bepaald door de betrouwbaarheid van de informatie inzake de werkelijkheid, maar ook door de sterkte, de kwaliteit van de norm. Een slechte, of vage of een 'ruime' norm geeft onvoldoende houvast voor een goede controle.

Ten slotte de verwachtingscontrole. Ook hier gelden dezelfde argumenten als die gebruikt voor de beleids- en de normcontrole, om deze controle eveneens tot het domein van de interne controle te rekenen. Wat deze controles betreft acht ik het werkingsgebied van de interne controle dus ruimer dan Hartman.

De mate van betrouwbaarheid van financiële gegevens en financiële informatie kan hoog zijn. Dit is namelijk het geval indien deze cijfers afkomstig zijn van de financiële administratie, ongeacht of deze is bijgehouden als een vermogensverantwoordingsadministratie of als een kameralistische administratie. De uit deze administratie afkomstige informatie heeft een hogere betrouwbaarheidsgraad dan financiële of niet-financiële informatie, die niet met zulke admini-

straties samenhangen. De betrouwbaarheidsgraad is hoger omdat de in de werkelijkheid voorkomende verbanden eveneens in deze systematisch opgezette administraties tot uitdrukking komen. Indien men dus cijfers die niet van zulke administraties afkomstig zijn, met een vergelijkbare betrouwbaarheidsgraad wil verstrekken, zal men in het algemeen extra maatregelen van interne controle moeten nemen.

Dit onderdeel van mijn betoog wil ik nog met een opmerking afsluiten. Het stelsel van interne controle als noodzakelijk onderdeel van een bestuurlijk informatieverzorgingssysteem dient primair de binnen de gegeven mogelijkheden na te streven betrouwbaarheid van de met dat systeem op te leveren informatie te waarborgen. Daarmee ondersteunt dit stelsel ook, zij het secundair, alle met het betrokken informatiesysteem beoogde doelen, waaronder de bijdrage die het systeem levert aan het beheersen van de bedrijfsactiviteiten. De interne controle ondersteunt dus indirect het interne beheersingssysteem; het is echter mijns inziens onjuist om het stelsel van interne controle gelijk te stellen aan zo'n intern beheersingssysteem, noch wat doel, noch wat werking betreft.

Het begrip 'management control'

In de literatuur treft men enige definities van 'management control' aan. Anthony definieerde dit begrip in 1988 als 'the process by which managers influence other members of the organization to implement the organizations strategies'. Het valt hierbij op dat Anthony het proces dat tot het vaststellen van de ondernemingsstrategie leidt, duidelijk niet tot het proces van de management control rekent. Dit loopt gedeeltelijk parallel met zijn opvattingen uit de jaren zestig. Toen gebruikte hij de term management control namelijk voor een van de niveaus in de beslissingshiërarchie binnen een huishouding. Hij onderscheidde in die jaren drie niveaus en wel dat van de strategische planning, dat van de management control en dat van de operational control, waarbij de te nemen beslissingen werden onderscheiden naar aard in strategische, tactische en operationele beslissingen. Evenals in de jaren zestig acht hij de strategische planning dus niet tot de management control te behoren. Daarentegen behoren de toenmalige niveaus van management control en van operational control volgens zijn definitie nu wel tot het ene gebied van de management control.

Lewy volgt hierin Anthony en definieert het begrip 'management control' als 'het proces met behulp waarvan managers proberen andere leden van de organisatie te beïnvloeden teneinde de strategieën van de organisatie uit te voeren'. Alleen het woord 'proberen' heeft Lewy aan de definitie van Anthony toegevoegd.

Bouma c.s. slaan echter een enigszins andere weg in. Zij definiëren management control als 'het systeem van planning en control door het management van een organisatie'. Onder 'planning' verstaan deze auteurs: 'de wijze waarop het management de toekomst wenst te beïnvloeden: welke zijn de relevante doelstellingen, met welke omgevingsfactoren moet rekening worden gehouden, welke instrumenten moeten worden ingezet om de doelstellingen te realiseren.' Met uitzondering van wellicht het laatste gaat het volgens deze auteurs dus om vragen die met betrekking tot de te volgen strategie kunnen worden gesteld. In navolging van Anthony meen ik echter dat deze vragen niet thuishoren in het management control-proces. Die vragen moeten reeds beantwoord zijn, alvorens men dat proces ingaat. Het handhaven van de scheiding tussen 'strategic planning' enerzijds en 'management control' anderzijds acht ik wenselijk omdat de informatie voor beide terreinen verschillend van aard is. Informatie voor het bepalen van de te volgen strategieën is veelal incidenteel en voor een groot deel extern van karakter, terwijl informatie voor het nemen van beslissingen op het niveau van management control in het algemeen gestructureerd van aard is.

Op grond van het bovenstaande definieer ik 'management control' als het door de leiding van een organisatie aangestuurd en toegepast interne proces met het oog op het beheersen van de uit te voeren bedrijfsactiviteiten. Hierbij wordt aangesloten bij de belangrijkste betekenis van de uit het Angelsaksische taalgebied afkomstige term 'control', namelijk die van 'beheersen'.

Het werkingsgebied van management control

Evenals bij het begrip interne controle zal het fenomeen management control onderwerp van beschouwing zijn in die maatschappijwetenschappen waarbij de huishouding als ervaringsobject wordt aangemerkt. Aan management control dient dus ook in het vakgebied van de Bestuurlijke informatieverzorging aandacht te worden besteed.

Alvorens dit deel van mijn betoog af te sluiten, wil ik nog enige woorden aan het begrip ‘manage-

In dit verband wordt ook wel een onderscheid gemaakt tussen management accounting en financial accounting, waarbij de laatste zich zou richten op de externe verslaggeving. Ik meen dat deze onderscheiding ondoelmatig is, omdat beide stelsels voor een groot deel betrekking hebben op het verwerken van dezelfde gegevens. Tegen het hierbij tegenover elkaar stellen van financiële en niet-financiële gegevens moet mijns inziens zeker stelling worden genomen. Daarbij wordt namelijk verondersteld dat financial accounting met financiële, dus in geldeenheden uitgedrukte gegevens werkt, terwijl een stelsel van management accounting hoofdzakelijk gericht zou zijn op niet-financiële gegevens. Deze tweedeling leidt tot een ondoelmatige wijze van werken. Een kwalitatief aanvaardbaar bestuurlijk informatiesysteem dient zowel de noodzakelijke financiële als niet-financiële informatie te verstrekken.

Maatschappij wetenschappen		
	Bestuurlijke informatiekunde	
	B.I.V.	Overige vakken
	Interne beheersingssystemen	
	Stelsel van interne controle	

De term 'internal control'

In een beschouwing over interne controle en management control moet ook enige aandacht worden gegeven aan het begrip 'internal control'.

In het COSO-rapport wordt het begrip 'internal control' gedefinieerd als:

'Internal control is a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

- Effectiveness and efficiency of operations.
- Reliability of financial reporting.
- Compliance with applicable laws and regulations.'

Later zijn op verzoek van de Amerikaanse rekenkamer deze categorieën nog aangevuld met:

- Safeguarding of assets against unauthorized acquisition, use or disposition.

De hier aangehaalde doelstellingen hebben betrekking zowel op het beheersingssysteem (de eerste en de derde categorie, waarbij de inhoudelijke kant van de informatie wordt benadrukt) als op het stelsel van interne controle (de tweede en de vierde categorie, waarbij het aspect van betrouwbaarheid op de eerste plaats komt). Uit de tekst van het rapport blijkt dat het proces van internal control in belangrijke mate gericht is op beheersingsmaatregelen, zonder echter het betrouwbaarheidsaspect te verontachtzamen. Dit laatste is begrijpelijk, indien men bedenkt dat de auteurs leden van een Amerikaanse accountantsmaatschap waren.

Men kan zich afvragen waarom in dit Amerikaanse rapport (en later ook in soortgelijke rapporten uit het Verenigd Koninkrijk en Canada) onder het begrip 'internal control' aspecten van het interne beheersingssysteem en die van het stelsel van interne controle door elkaar worden opgenomen terwijl wij hier het onderscheid wel beklemtonen. Waarschijnlijk moet de oorzaak worden gezocht in het feit dat men in de Angelsaksische landen deze problematiek pragmatisch benadert en dat men daarbij beide systemen bijeenbrengt onder de aanduiding van internal control, hierbij zich niet afvragend of deze systemen naar aard en ontwikkeling wel vergelijkbaar zijn. Zowel op theoretische gronden als uit praktische overwegingen acht ik echter het maken van dit onderscheid noodzakelijk.

Is een bestuurlijk informatiesysteem naar zijn aard inflexibel?

Ten slotte nog een opmerking over de flexibiliteit van bestuurlijke informatiesystemen. In de aangehaalde literatuur wordt soms gewezen op de inflexibiliteit van bestuurlijke informatiesystemen, die dan in een omgeving moeten functioneren, die, zeker in de laatste tijd, sterk dynamisch van aard is. Deze omstandigheid zou dan de reden moeten zijn om het stelsel van management accounting naast dat van de bestuurlijke informatieverzorging in stand te houden. In die zienswijze blijft het bestuurlijke informatieverzorgingssysteem beperkt tot financial accounting. Uit het bovenstaande blijkt reeds dat ik het met die zienswijze niet eens ben. Bovendien kan men zich afvragen of een bestuurlijk informatiesysteem wel zo star is. Ik denk dat deze gedachte op een misverstand berust en wel omdat men denkt dat deze systemen inflexibel zouden moeten zijn omdat zij betrekking hebben op informatie in geformaliseerde vorm. Men vergeet dan dat de structuur wel geformaliseerd is, maar dat het invullen van die structuur op een uiterst flexibele wijze kan geschieden. Zo kan het bijvoorbeeld gewenst en/of voorgeschreven zijn om alle kosten te groeperen naar kostensoorten. Door de techniek van de onderverdelingscodes is het echter mogelijk om de groepering aan te passen aan de behoeften van de informatie-ontvangers. Technisch kan men op ieder moment ondergroeperingen aanbrengen die men vervolgens voor de rapportering weer al dan niet kan samenvoegen. Men dient alleen erop bedacht te zijn dat men bij samenvoeging een deel van de in de oorspronkelijke gegevens vervatte informatie kan verliezen. Leenaars merkte in zijn inaugurele rede terecht op dat daarbij de huidige informatietechnologie deze flexibiliteit sterk kan ondersteunen.

Conclusies

Ter afsluiting volgt hier op grond van het voorgaande betoog nog een aantal conclusies.

- Het vakgebied Bestuurlijke informatieverzorging heeft primair een bedrijfseconomische signatuur.
- Het doel van het vak Bestuurlijke informatieverzorging is het zo doelmatig mogelijk produceren van gegevens die als informatie kunnen worden verstrekt met de bedoeling het

- besturen (in de ruimste zin des woords) van een huishouding optimaal te ondersteunen.
- De kwaliteit van de te verstrekken of verstrekte informatie wordt bepaald door de mate waarin aan de doelgerichtheid-in-ruime-zin en aan de betrouwbaarheid van de informatie wordt of is tegemoetgekomen.
 - Het doel van interne controle is zowel het voorkomen als het tijdig opsporen en corrigeren van onvolkomenheden in de uitoefening van de bedrijfsactiviteiten, alsmede het treffen van maatregelen teneinde te voorkomen dat de gesignaleerde onvolkomenheden in de toekomst weer optreden.
 - De interne controle richt zich in de eerste plaats op de in het kader van de kwaliteit aan de informatie te stellen hoofdeis inzake de betrouwbaarheid.
 - Het doel van management control is het beheersen van de uit te voeren bedrijfsactiviteiten.
 - Bij de ontwikkeling en de instandhouding van dat deel van een bestuurlijk informatiesysteem, dat speciaal is gericht op het leveren van informatie voor het intern beheersen van de bedrijfsactiviteiten, zal in de eerste plaats rekening moeten worden gehouden met de in het kader van de kwaliteit te stellen hoofdeis inzake de doelgerichtheid-in-ruime-zin.
 - Het interne beheersingssysteem en het stelsel van interne controle dienen wel te worden onderscheiden; ze zijn echter niet te scheiden.
 - Een kwalitatief aanvaardbaar bestuurlijk informatiesysteem dient zowel de noodzakelijke financiële als niet-financiële informatie te verstrekken. Het hanteren van een onderscheid tussen 'management accounting' en 'financial accounting' is ondoelmatig.
 - Bestuurlijke informatiesystemen zijn enigszins star door hun structuur. Inhoudelijk kunnen deze systemen echter uiterst flexibel worden aangewend.

LITERATUUR

- Anthony, R.N., (1988), *The Management Control Function*, Harvard Business School Press.
- Anthony, R.N., (1965), *Planning and control systems, a framework for analysis*, Cambridge (Mass.).
- Blokdijk, H., (1990), *Controle, wat is dat eigenlijk?*, MAB maart.

- Bouma, J.L., D.W. Feenstra en G.J.van Helden, (1994), *Management accounting in hoofdlijnen, verschenen in Bedrijfskundige Signalementen*, Academic Service, p. 11, 14 en 22.
- Hartman, W., (1995), *Informatieverzorging en Overheid; de (on)uitvoerbaarheid van de ABW*, Afscheidscollege, opgenomen in de uitgave '*Hartman Symposium, Bijstandswet*', uitgegeven door de Stichting Hartman Fonds, p. 54.
- Hartman, W., (1995), *Organisatie van de Informatie-Verzorging*, Delwel Uitgeverij B.V., p. 324/5.
- Kamermans, M. (red), (1993), *Administratieve organisatie: een vak in beweging*, Kluwer Bedrijfswetenschappen, p. 23.
- Leenaars, J.J.A., (1995), *De betekenis van Informatietechnologie voor de Bestuurlijke Informatieverzorging, Een pleidooi voor Passende Alternatieve Patronen*, Vossiuspers AUP, p. 35.
- Lewy, C.P., (1992), *Management Control Regained*, Kluwer Bedrijfswetenschappen.
- Limperg Instituut, (1987), *Terminis*, Een discussienota inzake de naamgeving van het vak 'Leer van de Administratieve organisatie' en het studiegebied 'Bestuurlijke Informatiekunde', Amsterdam.
- Soeting, R., (1995), *Zelfcontrole versus interne controle, een verkenning*, Vossiuspers AUP.
- Starreveld, R.W., H.B. de Mare en E.J. Joëls, (1994), *Bestuurlijke informatieverzorging*, Algemene grondslagen, deel 1, 4de druk.
- Treadway Commission, (1992), *Committee of Sponsoring Organizations of the Internal control, Integrated Framework*, July, p. 9.
- Wallage, Ph., (1995), *Corporate governance en de rol en functie van de accountant*, Vossiuspers AUP, p. 45 en 61.

NOTEN

1 De onlangs overleden Prof. R.W. Starreveld heeft buitengewoon veel bijgedragen aan de leer van de Bestuurlijke informatieverzorging. Alleen al uit het feit dat in de meeste Nederlandstalige publikaties op dit gebied gedachten en opvattingen worden ontleend aan genoemd werk, mag worden afgeleid, dat deze leer nog altijd een belangrijke rol speelt binnen het vakgebied. Vele delen van die leer stammen nog van Starrevelds boek 'Leer van de administratieve organisatie' (de voorganger van 'Bestuurlijke informatieverzorging') gepubliceerd in 1962; leerstukken die volgens velen nog altijd geheel of grotendeels van kracht zijn.

Indien hier naar de tekst van deel 1 van 'Bestuurlijke informatieverzorging, Algemene grondslagen', 4de druk van 1994 wordt verwezen, geschiedt dit door middel van de

aanduiding BIV.1. —, waarbij het laatstvermelde getal het paginanummer aangeeft.

2 Van Dale (11de druk, 1984) kent aan dit woord nog een derde betekenis toe en wel die van de plaats waar gecontroleerd wordt. Afgezien van de tautologie, die in deze omschrijving zit, wordt deze betekenis in de literatuur over het begrip interne controle niet gebruikt. Ik laat haar dan ook verder buiten beschouwing.

3 Ph. Wallage gebruikt in zijn intreerede het begrip 'control' eveneens in de betekenis van beheersen .

4 Op p. 257 van BIV.1 wordt gesteld dat men met interne controle een zo doelmatig mogelijke beheersing van het feitelijk bedrijfsgebeuren en een zo economisch mogelijke aanvaardbare betrouwbaarheid van de betrokken verantwoordingen en overigens verstrekte informatie wil bereiken. In het licht van bovenstaande beschouwing dient mijns inziens in de volgende druk deze doelomschrijving te worden aangepast.

5 In BIV.1.250 wordt een onderscheid gemaakt tussen zelfcontrole, interne controle en externe controle. In deze samenhang speelt ongetwijfeld de sociale controle als een factor van de bedrijfscultuur ook een rol en zal als zodanig in een volgende druk moeten worden behandeld. Aan de zelfcontrole worden wel enige gedachten gewijd. Een diepgaande analyse van dit fenomeen in verband met de interne controle is te vinden in het afscheidscollege van R. Soeting.

6 Uiteraard ontstaat daarbij een moeilijkheid, namelijk of men kan bepalen welke van de ist-positie en de soll-positie aanvaardbaar is. Zoals bekend is één eerste graadsvergelijking met twee onbekenden onoplosbaar. Maar in vele gevallen geeft een analyse van het afwijkingenpatroon wel degelijk aanwijzingen in welke richting men de cijfers op betrouwbaarheid moet toetsen. Overigens geldt deze complicatie ook voor de beleids- en de verwachtingscontrole. Voor een uitvoerige analyse van dit probleem verwijs ik naar BIV.1.284/5.