

De positie van het vak Administratieve Organisatie

Drs. M.C. Kamermans en
Drs. O.C. van Leeuwen

1 Inleiding

Het vak Administratieve Organisatie (AO) is in het begin van deze eeuw ontstaan. Er is echter in het verleden vrij weinig over gepubliceerd.

Tot opeens – bijna als een donderslag bij heldere hemel – de theorie van Starreveld over de AO verscheen. Dit gebeurde éénendertig jaar geleden (1962).

Dit boek bevatte zo ongeveer alle aspecten van het vakgebied op dat moment.

Sindsdien is er echter relatief weinig meer veranderd en toegevoegd aan deze theorie. In de literatuur wordt dan ook wel gesproken van een 'kathedraal'.

Het leek wel of niemand iets kon of wilde toevoegen aan dit standaardwerk.

Toch is de wereld sinds 1962 nogal veranderd. De geautomatiseerde informatie-verwerking heeft een grote vlucht genomen en de aard van de door Starreveld in zijn typologie gecategoriseerde bedrijven heeft enige wijziging ondergaan. Mede in samenhang hiermee is er zelfs wat kritiek op het werk van Starreveld c.s. gekomen. De typologie zou niet meer van deze tijd zijn en de vakken bestuurlijke informatiekunde en administratieve organisatie zouden moeten worden geïntegreerd.

Niettemin is AO een modern vak geworden. Het lijkt voor bedrijven haast wel mode 'om aan AO te

doen'. Vele organisaties stellen zelfs kennis van AO verplicht. AO is van oorsprong een typisch accountantsvak. Het wordt echter steeds meer gezien als een vak dat ook van belang is voor:

- Controllers;
- EDP auditors;
- Milieu auditors;
- Management;
- Automatiseerders;
- Organisatie-adviseurs;
- e.a.

Dit leidt onder meer tot de vraag of het vak AO voor alle betrokkenen wel dezelfde betekenis heeft. Is het vak AO voor bijvoorbeeld controllers anders dan voor accountants? De AO-module is nog steeds een belangrijk onderdeel van de accountants-opleiding in Nederland.

In dit stuk zal worden aangegeven wat de inhoud van het vak AO vandaag de dag is. Naast bekende klassiekers zien wij allerlei moderne aanvullingen ontstaan. Deze aanvullingen vormen een verrijking, maar zijn niet altijd relevant voor de grondlegger van het vak: de accountant. Het wordt tijd dat het succesvolle vak AO de vleugels uitslaat.

Drs. M.C. Kamermans en Drs. O.C. van Leeuwen zijn werkzaam bij KPMG Klynveld Management Consultants en verrichten deels nog cq. hebben werkzaamheden verricht binnen de accountantstak van KPMG. Zij zijn daarnaast werkzaam als universitair docent Administratieve Organisatie bij de Universiteit van Amsterdam resp. de Erasmus Universiteit te Rotterdam.

2 Een voorbeeld: de wintersportvakantie

Wie heeft er nog nooit zo rond september/oktober folders in de bus gehad die aansporen om een wintersportvakantie te boeken? De lezer van zo'n folder zal bemerken dat één telefoontje al voldoende is om een hele machinerie in werking te stellen. Hij ontvangt een acceptgiro, betaalt, ontvangt een ticket, gaat naar de afgesproken plaats en daar staat zijn bus klaar om hem, via een centrale overstapplaats ergens in Nederland, naar de vakantiebestemming te vervoeren. Aldaar aangekomen vindt hij zijn kamer gereed en liggen de skipassen klaar.

De meeste reizigers staan er niet bij stil, maar feitelijk is dit elke keer weer een wonderdje waarin de AO van het reisbureau en de AO van de reisorganisatie een belangrijke rol spelen.

De directeur van de reisorganisatie staat hier wel bij stil. Zodra het niet goed gaat regent het klachten op zijn bureau. Daarnaast maakt hij zich zorgen over de bezetting van zijn bussen en de vraag of alle hotelkamers wel vol komen. Bovendien moet een en ander ook nog in winst resulteren. Gelukkig heeft hij een controller die hem tijdig van de juiste informatie voorziet, zodat hij op tijd kan bijsturen. Hiertoe heeft hij enkele jaren geleden veel geld in de automatisering van zijn organisatie moeten investeren. Maar het werkt!

De accountant vindt de AO misschien helemaal niet goed, omdat hij bij zijn cliënt onvoldoende interne controlemaatregelen signaleert. Er bestaat hierdoor een risico op het gebied van de volledigheid van de opbrengstverantwoording. Daarnaast kan de grondslag ontvallen voor de beoordeling van de hoogte van de kosten.

3 De klassiekers

3.1 Algemeen

Het vak AO beschikt over een aantal klassiekers (de kathedraal) waar het terecht trots op is. Dit zijn:

- de waardenkringloop;
- typologie (van zowel organisaties, als bedrijfsfuncties);
- het instrument van interne controle;
- de functiescheidingstheorie.

De klassiekers zijn nader uitgewerkte theoretische modellen. Bij het vervaardigen van deze modellen heeft de accountantsvisie op het vak centraal gestaan. In de volgende paragrafen wordt de theorie van de 'klassiekers' nader uitgewerkt.

Hierbij wordt tevens ingegaan op sterke en zwakke kanten per 'klassieker'.

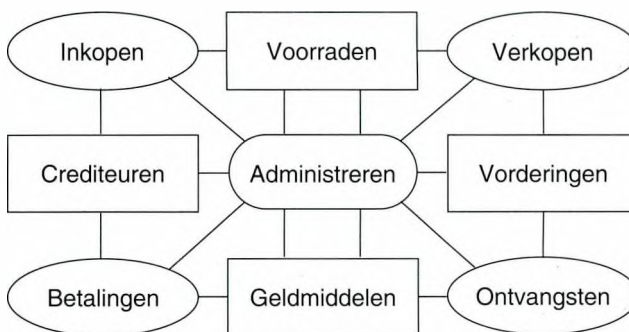
3.2 Voorbeelden van klassiekers

A Waardenkringloop

De waardenkringloop gaat uit van een procesbenadering. Deze manier van denken staat haaks op bijvoorbeeld afdelingsgewijs denken of hiërarchisch denken. De administratie heeft tot taak het verband te leggen tussen de informatie inzake de verschillende stadia van de waardenkringloop.

In figuur 1 wordt de waardenkringloop schematisch weergegeven.

Figuur 1



Sterke en zwakke kanten van de waardenkringloop

De waardenkringloop heeft haar nut bewezen. Ze geeft namelijk perfect de samenhang aan tussen verschillende processen. Aan deze samenhang is grote behoefte, vooral in ingewikkelde organisaties waar de samenhang voor veel mensen lijkt

te bestaan uit hiërarchie en afdelingsstructuren.

De waardenkringloop is in oorsprong opgezet om totaalverbanden binnen de organisatie te kunnen leggen (totaal afgegeven goederen door magazijn = totaal verkochte goederen volgens verkoop). Het zichtbaar maken van deze verbanden is zeer arbeidsintensief. In de praktijk worden ze óf automatisch zichtbaar gemaakt (dubbel boekhouden), of niet zichtbaar gemaakt.

De waarde van de waardenkringloop voor het denken in termen van totaalverbanden lijkt hierdoor enigszins te zijn verminderd.

De verschillende onderdelen van de waardenkringloop zijn nader uitgewerkt in het vak AO. Zo wordt er uitgebreid aangegeven hoe de inkoopfunctie dient te worden ingericht, welke informatie dient te worden gebruikt en vervaardigd enzovoort. Opvallend is de afwezigheid van een dergelijke uitwerking voor de functie 'administratie'. Er is weinig geschreven over de wijze waarop het administratieproces dient te worden ingericht en welke informatie noodzakelijk is om de effectiviteit en de efficiëntie hiervan te sturen of beheersen.

B Typologie

De typologie van Starreveld is een methode om organisaties of delen van organisaties te ordenen. Uitgangspunt is de waardenkringloop. Als er een dominante en toonaangevende goederenbeweging zonder complicaties bestaat, dan komt een organisatie bovenaan in het typologie-schema. Wanneer deze volledig ontbreekt dan komt de organisatie onderaan in dit schema.

Sterke en zwakke kanten van de typologie

Bij nadere beschouwing blijkt de typologie een nuttig hulpmiddel voor het in kaart brengen van de verschillende soorten kosten en opbrengsten en voor de benodigde AO/IC maatregelen voor het beheersen van juistheid van de gemaakte kosten en volledigheid van de verantwoorde opbrengsten.

Ter toelichting: een cafébedrijf en een uitgeverij vallen onder dezelfde typering. Ze zijn beide te typeren als een 'dienstverlenend bedrijf met door-

stroom van eigen goederen'. De variabele kosten zijn slechts een fractie van de vaste kosten. Men zou derhalve de neiging kunnen hebben om weinig aandacht te schenken aan de vermissing van een aantal boeken of een aantal kratten frisdrank. Doordat ze een hoge verkoopwaarde vertegenwoordigen wordt vanuit de Interne Controle (IC) op de volledigheid van de verantwoorde opbrengst juist weer veel aandacht aan de goederenbeweging geschonken.

Zoals eerder is aangegeven is de doelstelling van AO veel ambitieuzer dan het beheersen van de volledigheid van de opbrengst en de juistheid van de kosten. Het ging in ons voorbeeld om het steeds maar weer goed laten verlopen van vakantiereizen.

Naar een typologie waarbij tevens het beheersen van het primaire proces (bijvoorbeeld het foutloos laten verlopen van vakantiereizen) een centrale rol vervult wordt nog gezocht. Soms komt er een suggestie, maar de nieuwe kathedraal is nog niet gesignaleerd.

De typologie begint verouderingsverschijnselen te vertonen waar het gaat om 'moderne' sectoren. Een voorbeeld hiervan is de commerciële dienstverlening (softwarebureaus en dergelijke). Deze worden ingedeeld in de restcategorie overige dienstverlening. In de tijd dat het schema werd ontwikkeld was het aantal bedrijven in die categorie nog relatief gering.

Een – veel gehoord – punt van kritiek heeft betrekking op de simpelheid van de typologie die in contrast staat met de hedendaagse warrige praktijk. Zo bestaan er groothandels die zijn ingericht als een detailhandel (Macro) en detailhandels die zijn ingericht als een groothandel (Wehkamp). Ook zijn er bedrijven die verschillende typologieën in zich verenigen (de Hema heeft naast detailhandel onder meer dienstverlening en productie van taarten).

Naar onze mening is het juist de kracht van de typologie dat deze de gecompliceerde werkelijkheid in een eenvoudig schema tracht te vangen. Daarbij mogen zich best enige praktische probleempjes voordoen. Deze probleempjes zijn

doorgaans eenvoudig te ondervangen omdat deze de kern van de typologie niet aantasten. Zo zou de term detailhandel kunnen worden vervangen door verkoop à contant.

C Het instrumentarium van Interne Controle (IC)

De woorden AO en Interne Controle worden vaak in één ademtocht genoemd. Interne Controle kan worden gedefinieerd als controle op de oordeelvorming en de activiteiten van anderen, voor zover die controle ten behoeve van de leiding door of namens die leiding wordt uitgeoefend.

Deze controle moet zich in elk geval richten op de betrouwbaarheid van de informatie. In deze zin richt het zich op één van de kwaliteitsaspecten van informatie namelijk betrouwbaarheid. In de literatuur wordt hiervoor een groot aantal instrumenten opgesomd.

Sterke en zwakke kanten van het instrumentarium van IC

Het IC-instrumentarium omvat een groot aantal mogelijke maatregelen van Interne Controle. Uit deze vele mogelijke maatregelen kan een zo optimaal mogelijke keuze worden gemaakt (IC-mix).

Op het gebied van fysieke beveiliging zijn ook IC-maatregelen beschreven in de literatuur. Zo wordt het fysiek beveiligen van waarden met behulp van het hek gerangschikt onder de IC-maatregelen. Wanneer wij logisch verder redeneren, dan zou de bewakingsdienst, de brandpreventie, de rattenbestrijding en dergelijke ook onder de AO en de daarin verankerde maatregelen van IC behoren. Ons inziens is hier eerder sprake van een apart vakgebied.

Naar onze mening is het Interne Controle vraagstuk in het verleden te veel gezien vanuit de zuivere controle invalshoek en te weinig vanuit de ruime 'control' (= beheersings) invalshoek. Deze 'enge' Interne Controle visie heeft een zwaar stempel op het vak AO gedrukt.

Interne Controle is zeer zeker een belangrijk onderdeel van de AO, het richt zich echter met name op hen die groot belang hebben bij betrouwbare informatie. Andere belanghebben-

den storen zich soms aan de – in hun ogen – overdreven aandacht die het controle-aspect krijgt. Betrouwbaarheid is in hun ogen niet het enige belangrijke kwaliteitsaspect van informatie. Ook culturele aspecten bepalen de in een concrete situatie toe te passen IC-maatregelen. Zo zal, afhankelijk van de mate van sociale controle binnen een organisatie, de (formele) mix van IC-maatregelen bij twee verschillende organisaties met hetzelfde primaire productieproces aanmerkelijk verschillen. Zo zal een luciferfabriek in Zweden er heel anders uitzien dan een luciferfabriek in Japan.

D Controle technische functiescheiding

De functiescheidingstheorie gaat uit van het axioma (uitgangspunt) dat ieder mens geneigd is zijn eigenbelang te bewaken en mensen in principe niet samenspannen met collega's.

De kern van de theorie is simpel:

Doordat mensen hun eigenbelang bewaken en niet samenspannen is het zaak een zodanige verdeling van taken te creëren dat er tegengestelde belangen ontstaan op voor de AO belangrijke punten.

Men onderscheidt in principe de volgende vijf hoofdfuncties: beschikken/beslissen, uitvoeren, bewaren, registreren en controleren.

Zoals Starreveld zelf al aangeeft is de controle technische functiescheiding slechts op één aspect van het totale bedrijfsbelang gericht (in casu betrouwbaarheid). Het geeft een signaal voor risico's. Zo zal men bij het combineren van twee of meer van deze functies in één persoon altijd de vraag moeten stellen: 'Is dit een aanvaardbaar risico?'

De functiescheidingstheorie kan niet worden gebruikt als enig uitgangspunt voor het inrichten van organisaties.

Sterke en zwakke kanten van de functiescheidingstheorie

Het succes van de functiescheidingstheorie in de praktijk is tegelijkertijd één van de zwakke kanten. Starreveld zelf vermeldt reeds dat functiescheiding welhaast een dogma van eenzelfde

principeel gehalte als de Trias Politica van Montesquieu geworden is.

Functiescheiding moet echter altijd worden beoordeeld binnen het totale netwerk van interne controlemaatregelen.

Doordat de computer steeds meer taken van de mens overneemt, neemt het belang van de theorie rondom functiescheiding af. Computers zijn immers niet geneigd hun eigenbelang na te streven.

Een computer kan dus rustig verschillende – voor de mens slecht verenigbare – functies vervullen. Uiteraard moet wel aan een aantal waarborgen zijn voldaan opdat wordt voorkomen dat de computer door ongeautoriseerde functionarissen wordt gemanipuleerd.

3.3 Anglo-Saxische literatuur

De hiervoor behandelde AO-theorie is ook in de Anglo-Saxische literatuur terug te vinden, verspreid over met name de vakken accounting en auditing. De waardenkringloop en de typologie worden daarbij niet expliciet genoemd.

Onder accounting wordt aangegeven hoe organisaties kunnen worden bestuurd en beheerst en wat de rol van informatie hierbij kan zijn. Daarbij wordt ook aangegeven hoe processen dienen te worden ingericht, inclusief de benodigde maatregelen van Interne Controle.

Het vak auditing werkt de betrouwbaarheid van de informatievoorziening nog nader uit waarbij de maatregelen van Interne Controle op een sterk op de Nederlandse benadering lijkende wijze worden uitgewerkt. De Nederlandse waardenkringloop en daarop gebaseerde typologie-benadering is in de VS vervangen door de cycle benadering, waarbij op basis van kenmerken van processen (inkoop, verkoop, productie, enzovoort) de beheersing en de informatievoorziening in kaart wordt gebracht. De in Nederland gebruikelijke totaalverbandcontroles worden in de VS echter veel minder sterk benadrukt.

4 De modernen

Wellicht is in het begin van dit artikel de indruk gewekt dat het vak AO jaren heeft stilgestaan. Niets is minder waar. We zien op diverse plaatsen 'modern' verschijnen. Vele schrijvers voegen een stuk(je) aan het vakgebied toe. Globaal gezien kunnen vier categorieën worden onderscheiden.

- 1 Nieuwe uitwerkingen van reeds lang bestaande theorie op bestaand domein.
- 2 Bestaande theorieën toegepast op nieuw domein.
- 3 Nieuwe theorieën toegepast op bestaand domein.
- 4 Nieuwe theorieën toegepast op nieuw domein.

Hierna worden voorbeelden van deze vier categorieën gegeven.

4.1 Nieuwe uitwerkingen van de reeds lang bestaande theorie op het bestaand domein

Onder invloed van actuele ontwikkelingen vervaardigen diverse schrijvers aanvullingen op de bestaande theorie. Onderstaand worden drie voorbeelden toegelicht.

Verbeterde typologie

Diverse auteurs hebben getracht de typologie van Starreveld te verbeteren of minder te richten op controle-aspecten. Naast een poging die vooral betrekking heeft op het verder uitwerken van productie-organisaties (Botter 1974) zien we een typologie van Hartman (Hartman 1992). Hierin wordt min of meer voortgebouwd op de typologie van Starreveld. Deze wordt iets aangepast en de dienstverlening wordt verder uitgewerkt door onderscheid te maken tussen arbeidsorganisaties en exploitatie-organisaties.

Methodisch inrichten en vastleggen

Vooral als gevolg van de opkomende automatisering is behoefte ontstaan aan een systematische en gestructureerde aanpak voor het inrichten en vastleggen van AO. Naast de reeds bestaande verbale technieken met hier en daar een toelich-

tend schema kwamen geïntegreerde schematechnieken ondersteund door geautomatiseerde hulpmiddelen op.

De nieuwere methoden gaan uit van een bepaalde volgorde:

- inventarisatie van processen;
- beschrijving organisatiestructuur;
- globale beschrijving van de inhoud van processen en relatie met organisatiestructuur;
- gedetailleerde beschrijving van processtappen.

In diverse publikaties (Esseling 1987, KPMG 1992) wordt aangegeven hoe organisaties of delen van organisaties kunnen worden ingericht en beschreven op basis van deze methode. In de meest recente publikaties (Klijhorst 1992) wordt vooral ingegaan op de communicatieve problemen die optreden door gebruik te maken van deze zeer grondige en voor een leek slecht toegankelijke methode.

Men hoopt hiervoor een oplossing te vinden door gebruik te maken van bijvoorbeeld simulatietechnieken.

Managementinformatie

Het vak AO heeft onder andere betrekking op het beheersen van processen met behulp van informatie. De informatiebehoefte vloeit als het ware voort uit de inrichting van de bedrijfsprocessen. Voor verdere invulling van de informatiebehoefte van het management moeten de AO-medewerkers gaan 'buurten' bij enkele andere bedrijfseconomische vakken zoals:

- financial accounting, management accounting en organisatieleer voor een goede beheersing van de interne organisatie;
- financiering en marketing voor goede informatie over de externe organisatie.

4.2 Bestaande theorie toegepast op het 'nieuw' domein

Onder invloed van vooral technische ontwikkelingen verandert het object van AO enigszins. Op dit nieuwe gebied kunnen de bestaande AO-theorieën zeer waardevol zijn.

Automatisering

Door de opkomst van Informatietechnologie (IT) ontstonden er nieuwe processen (systeemontwikkeling, beheer van een rekencentrum, enzovoort) en nieuwe afdelingen. Ook hier kan het proces worden beheerst door gebruik te maken van tegengestelde belangen. De functiescheidings-theorie is vooral door het NIVRA verder uitgewerkt voor het aspect automatisering. Daarbij is de scheiding gebruikers/systeemontwikkeling/operations als primair te beschouwen (NIVRA-geschriften 13, 26, 43, 53).

Technologie

Tal van processen die vroeger door diverse personen of afdelingen werden uitgevoerd worden nu als gevolg van technologische ontwikkelingen door computergestuurde apparatuur uitgevoerd. In dergelijke situaties lijkt het in eerste instantie niet mogelijk om gebruik te maken van tegengestelde belangen. De klassieke functiescheidings-theorie is hier schijnbaar niet van toepassing (Kamermans 1992). Deze blijkt echter nog steeds valide te zijn, maar de nadruk komt meer te liggen op de scheiding tussen de beschikkende functie (de manager) en de uitvoerende functie (machine plus programmeurs).

Milieu

Het vak AO beoogt traditioneel de waardenkringloop binnen de primaire processen van een organisatie inzichtelijk en beheersbaar te maken.

Analoog hieraan is het eveneens mogelijk om de stoffenstromen – in het bijzonder de afvalstoffenstromen – inzichtelijk en beheersbaar te maken. Dit betekent dat informatie nodig is omtrent processen waarbij afval ontstaat en processen waarbij afval wordt verwerkt. Het vakgebied AO maakt het mogelijk deze – niet financiële – processen te besturen en beheersen doordat betrouwbare informatie beschikbaar is omtrent ontvangen, verwerkte en afgegeven hoeveelheden (afval-)stof (Piet 1990).

4.3 Nieuwe theorieën toegepast op het bestaand domein

Theorieën van andere vakgebieden kunnen wellicht bruikbaar zijn voor het reeds jaren bestaande vak.

Hierna wordt een aantal theorieën van andere vakgebieden behandeld dat in recente literatuur wordt toegepast op het bestaande domein van het vak AO.

Logistieke theorieën

Administratieve processen kunnen ook worden gezien vanuit logistiek oogpunt. Er is dan sprake van het maken, bewaren en verplaatsen van 'informatieproducten'. Met behulp van logistieke principes kan het administratieve proces wellicht worden verbeterd. Over dit onderwerp is de laatste tijd veel gepubliceerd (Bossert 1990). Uit deze publikaties blijkt dat slechts een deel van de logistieke principes (zoals modulaire opbouw en verminderingen van wachttijden) toepasbaar is.

Kwaliteitsdenken

Het administratieve proces brengt ook producten voort (zoals budgetoverzichten, facturen, en dergelijke). De kwaliteit van deze producten kan men beoordelen zoals de kwaliteit van ieder product kan worden beoordeeld. Daarbij staat volgens het moderne kwaliteitsdenken het oordeel van de ontvanger centraal (Hartog 1992). De ontvanger hanteert niet alleen de vertrouwde criteria zoals betrouwbaarheid, tijdigheid en dergelijke maar ook factoren als macht, cultuur enzovoort. Dit is voor het vakgebied AO een minder gebruikelijke zienswijze.

Systeemtheorie

In de door ons geraadpleegde literatuur (Hartog 1992) over de kwaliteitsbenadering wordt niet alleen gekeken naar de kwaliteit van het informatieproduct, maar ook naar de kwaliteit van het proces van informatieproductie. Daarbij is gekozen voor de systeemtheorie als benaderingswijze. Deze theorie geeft, op een van de waardenkringloop afwijkende wijze, aan hoe organisaties en delen daarvan kunnen worden beheerst.

4.4 Nieuwe theorieën toegepast op het 'nieuw' domein

Hier raken wij aan de grenzen van het vak AO. Wat AO als nieuw gebied of nieuwe theorie ziet, kunnen andere vakken ook als nieuw gebied of nieuwe theorie zien. Onderstaand wordt deze stelling toegelicht.

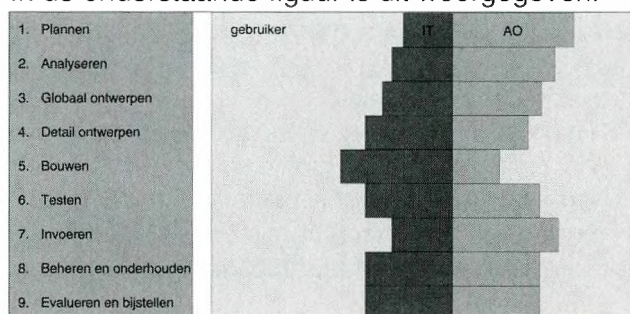
Systeemontwikkeling

Door de ontwikkelingen op het gebied van Informatietechnologie (IT) is AO zonder automatisering nagenoeg ondenkbaar geworden. Wanneer men spreekt over het inrichten van AO dan heeft men het vrijwel onmiddellijk ook over het kopen of bouwen en het installeren van software. Dit gecompliceerde traject wordt doorgaans beheerst met behulp van een duidelijke en gefaseerde aanpak. In hoeverre is hier nu sprake van AO?

Per fase van het systeemontwikkelingstraject moet in meer of mindere mate aandacht worden geschonken aan AO-aspecten.

In de beginfase (definitiestudie, basisontwerp, en dergelijke) zal de nadruk liggen op het aspect AO, tijdens de middenfase (realisatie) ligt de nadruk weer op Informatietechnologie en tijdens de slotfase (implementatie) wordt AO weer van meer belang.

In de onderstaande figuur is dit weergegeven.



Informatieplanning

Het vak informatieplanning heeft betrekking op het herinrichten van de informatie-huishouding. Er wordt met name aandacht besteed aan de factoren die het proces beïnvloeden om te komen tot een planmatig vernieuwde informatiehuishouding. Hoe deze informatiehuishouding eruit moet

gaan zien ligt onder meer op het terrein van de AO.

Het proces om te komen tot een vernieuwde informatiehuishouding valt echter buiten de grenzen van het vak. In deze zin fungeert informatieplanning als de 'kop' op de AO.

4.5 Nader uitwerken van 'modernen'

Alle hiervoor genoemde theorievorming bevindt zich nagenoeg nog in een beginstadium. Er is

een duidelijke en veelbelovende start gemaakt, maar nader onderzoek kan nog tot veel leiden.

5 Gevolgen voor opleiding

Het vak is interessant voor velen. De diverse doelgroepen en hun mogelijke leerdoelen worden hieronder kort omschreven:

Doelgroep	Leerdoel
<i>De accountant</i> Accountants zijn naast controleurs van jaarrekeningen veelal AO-deskundigen bij uitstek. Zij geven in deze hoedanigheid vaak AO-adviezen (de natuurlijke adviesfunctie). Door hun functie als controleur richten accountants zich vooral op de aspecten betrouwbaarheid en controleerbaarheid.	Belangrijke leerdoelen op het gebied van AO zijn: – snel doorzien en beoordelen van de AO van de klanten (met als uitgangspunt betrouwbaarheid en controleerbaarheid); – adviseren op hoofdlijnen (zowel mondeling als schriftelijk).
<i>Andere auditors</i> Naast algemeen controlerend accountants (financial auditors) zijn de laatste jaren veel specialismen op het gebied van auditing ontstaan zoals: EDP-audit, milieu-audit, operational audit, kwaliteits-audit en dergelijke. Deze auditors benadrukken eveneens het aspect betrouwbaarheid en geven daarbij extra aandacht aan hun specialistische vakgebied.	– snel doorzien en beoordelen van de AO van de klanten en het verband met hun specialistische vakgebied; – adviseren op hoofdlijnen (zowel mondeling als schriftelijk).
<i>De automatiseerder</i> Automatiseerders hebben veel met AO te maken. Veel automatiseringsdeskundigen zijn geen onbekenden op het terrein van AO. Immers, zonder goede AO kan zelfs een perfect systeem niet functioneren.	– uitgaande van procesdenken, informatiebehoeften in kaart brengen; – gevolgen van techniek voor procesgang doorgronden (inclusief rapportage aan diverse betrokkenen hieromtrent); – herinrichten van bedrijfsprocessen, rekening houdend met technische mogelijkheden en AO-kwaliteitscriteria; – implementeren van het bovenstaande.
<i>De AO-medewerker</i> Sinds enige jaren zien we bij veel organisaties AO-afdelingen verrijzen. Deze afdelingen hebben tot taak te adviseren over AO-aangelegenheden en verzorgen veelal de AO-beschrijvingen. Doorgaans besteden zij veel tijd aan AO, verband houdend met automatisering. Deze functie wordt steeds belangrijker als gevolg van het toenemend belang van automatisering en de gevolgen hiervan voor de beheersing van bedrijfsprocessen. De functie wordt als het ware een combinatie van de klassieke AO-vastlegger en de klassieke informatie-manager.	– doorzien en beoordelen van de AO en hierover adviseren zowel mondeling als schriftelijk; – uitgaande van procesdenken informatiebehoeften in kaart brengen; – herinrichten van bedrijfsprocessen, rekening houdend met technische mogelijkheden en AO-kwaliteitscriteria; – implementeren AO; – beheersen van diverse technieken, zoals geautomatiseerde vastleggingstechnieken.

Doelgroep	Leerdoel
<i>De controller</i> De controller steunt bij het vervullen van zijn taken voor een belangrijk deel op AO. Binnen het management-team is de controller doorgaans verantwoordelijk voor AO.	– voorzien en beoordelen van AO; – adviseren van AO (zowel mondeling als schriftelijk) – opstellen van een AO-framework (AO-statuuat); – leiding geven aan of adviseren over de herinrichting van bedrijfsprocessen, rekeninghoudend met technische mogelijkheden en AO-kwaliteitscriteria; – leiding geven aan AO-implementaties.
<i>De lijnmanager</i> De lijnmanager is integraal verantwoordelijk, dus ook voor AO. Hij dient in staat te zijn om uit het beschikbare AO-instrumentarium datgene te benutten wat voor zijn bedrijfsonderdeel van belang is. Daarvoor zal hij sturing moeten geven aan de diverse specialisten.	– hoofdlijnen van theorie en praktische uitwerkingen kennen; – AO-deskundigen kunnen sturen.

Modulaire opzet

Opleidingen dienen te gaan op deze verschillende behoeften. Daarom zou de AO-opleiding een modulair karakter moeten hebben. Te denken valt aan het volgende:

Basismodule (wetenschappelijk)

Deze module behandelt de verschillende theorieën met hun voor- en nadelen. Het vak is sterk theoretisch en wetenschappelijk gericht. Het is een typisch onderdeel van de doctoraalfase van een wetenschappelijke opleiding.

Vervolgmodules (praktisch)

De vervolgmodules dienen in te gaan op de leerdoelen van de verschillende betrokkenen. Deze zijn praktisch van aard en kunnen voor een deel overlappen. Naar onze mening is het voor geen enkele beroepsgroep wenselijk om alle modules te doorlopen.

Naast de hierboven geschetste indeling is het denkbaar dat binnen de verschillende modules enige keuzevrijheid is ingebouwd om bijvoorbeeld – afhankelijk van het werkterrein – meer aandacht te schenken aan bedrijfsleven of aan not-for-profit.

Gevolgen voor onderzoek

Zoals eerder vermeld in dit artikel is de huidige theorie niet altijd toereikend voor alle doelgroepen. Een nadere uitbouw van de theorie is daarom niet alleen vanuit wetenschappelijk oogpunt, maar ook vanuit onderwijskundig oogpunt gewenst.

Literatuur

- Arens, A.A. en J.K. Loebecke, *Auditing an integrated approach*, 4e dr., New York, Prentice Hall, 1989.
- Blokdijk, J.H. e.a., *Milieu en accountant*, Deventer, Kluwer, 1993.
- Blokdijk, J.H., *Gedijen op chaos*, MAB 1989, mei.
- Bodnar, G. en W.S. Hopwood, *Accounting information systems*, 4e dr., Boston, Allignand Baan, 1990.
- Botter, C.H., *Industrie en organisatie: een overzicht en uitzicht*, 15e dr., Deventer, Kluwer, 1988.
- Bossert, J. en H. van Nimwegen, *Besturen en bestuurlijke informatievoorziening in informatiefabrieken*, *Harvard Holland Review*, 1990 nr. 21 herfst.
- Breemen, R. van en D. de Kruif, *Het AO-statuuat: de brug tussen strategie en operationele bedrijfsvoering*, TAC, 1990 september.
- Cushing, B.E. en M. Romney, *Accounting information systems and business organisations*, Reading, Addison Wesley, 1987.
- Driessen, A.J.G. en A. Molenkamp, *Operational Audit: beheersinstrument voor het Management*, *Tijdschrift Financieel Management*, 1992 nr. 1 januari/februari.
- Emmanuel, C.R., D. Otley and K. Merchant, *Accounting for management control*, 2nd ed., London, Chapman and Hall, 1990.
- Esseling, E.K.C. en H. van Nimwegen, *Administratieve processen: aanpak en technieken t.b.v. vastlegging, analyse en ontwerp*, 4e herz. dr., Deventer, Kluwer, 1992.
- Gambling, T., *Positive accounting: problems and solutions*, London, Mcmillan, 1984.
- Groene, J. de, *Milieuzorg in bedrijven: strategie en organisatie*, MAB, 1990 juni.
- Groenenboom, G.J., *Administratieve logistiek*, *Informatie en Informatiebeleid*, jrg. 7 1989, nr. 3 herfst.
- Hartman, W., *Organisatie van de informatieverzorging*, Rotterdam, Codis, 1992.
- Hartog, P.A., A. Molenkamp en J.H.M. Otten, *Kwaliteit van administratieve dienstverlening: managen is integreren*, Deventer, Kluwer, 1992.
- Hopstaken, B.A.A. en A. Kranendonk, *Informatieplanning: puzzelen met beleid en plan*, 2e herz. dr., Leiden, Stenfert Kroese, 1991.

- Horngren, C.T. en G. Foster, *Cost accounting: a managerial emphasis*, 7e dr., Englewood Cliffs, Prentice Hall, 1991.
- Jans, E.O., *Grondslagen van de administratieve organisatie*, 15e herz. dr., Alphen a/d Rijn, Samsom, 1989.
- Kamermans, M.C. en O.C. van Leeuwen, Integratie van mechanisatie, telecommunicatie en automatisering, *TAC*, 1992 maart.
- Kamermans, M.C. en O.C. van Leeuwen, Totale herinrichting van bedrijfsprocessen, wordt de eenmansbank door technologische mogelijkheden toch nog actueel?, *De Accountant*, 1992 juli/augustus.
- Keller, D.E., J. Bulloch and R. Shultis, *Management Accountant's Handbook*, 4th ed., New York, John Wiley & Sons, Inc, 1992.
- Kleijhorst, J. en G. Wind, Communiceren over de administratieve organisatie: bestaande schematechnieken zijn weinig inzichtelijk, *Informatie Management*, 1992 nr. 12 december.
- Kocks, H.C., *EDP Auditing teneinde of zwart schaap met vijf poten*, Inaugurele rede Erasmus Universiteit Rotterdam, 24 januari 1991.
- Koningsveld, *Het verschijnsel wetenschap*, Amsterdam, Boom, 1976.
- Kuhn, T.S., *The structure of scientific revolutions*, Chicago, University of Chicago press, 1974.
- KPMG Klynveld Management Consultants, *Het vastleggen van de (administratieve) organisatie, een beheersingsvraagstuk. De multifix-methodiek*, Utrecht, KPMG Klynveld, 1991.
- KPMG Klynveld Management Consultants, *Integratie AO en Automatisering: Cursusmap 1992*, KPMG Klynveld, 1992.
- Mooijekind, M.J.Th., Typologie van de activiteiten van huishoudingen, *De Accountant*, 1993 januari.
- Nimwegen, H. van, *Het (eigen)-aardige van Bestuurlijke informatieverzorging en administratieve organisatie*, Inaugurele rede VU Amsterdam 8 september 1989.
- NIVRA-geschrift 13, Automatisering en controle: deel 3 de invloed van de geautomatiseerde gegevensverwerking op de accountantscontrole, 2e herz. dr., Amsterdam, NIVRA, 1980.
- NIVRA-geschrift 26, Automatisering en controle: deel 4 mededelingen door de accountant met betrekking tot de betrouwbaarheid en continuïteit van geautomatiseerde gegevensverwerking, Deventer, Kluwer, 1982.
- NIVRA-geschrift 43, Automatisering en controle: deel 5 organisatorische maatregelen en controletechnieken voor de ontwikkeling van geautomatiseerde informatiesystemen, Deventer, Kluwer, 1988.
- NIVRA-geschrift 53, Automatisering en controle: deel 7 kwaliteitsoordelen over informatievoorziening, Deventer, Kluwer, 1989.
- Piet, J.L.P., Administratieve organisatie van afvalstoffen in de afvalbranche, *MAB*, 1990 juli/augustus.
- Sawyer, L.B., *Sawyer's internal auditing*, 3rd ed., Altamonte springs, Florida, The institute of Internal Auditors, 1988.
- Soeting, R., Bestuurlijke informatieverzorging en administratieve organisatie: ontwikkelingen. In: *Samenleving en economie in de 20ste eeuw*, Leiden, Stenfert Kroese, 1992.
- Starreveld, R.W., H.B. de Mare en E.J. Joëls, *Bestuurlijke informatieverzorging deel 1: algemene grondslagen*, 3e herz. dr., Alphen a/d Rijn, Samsom, 1991.
- Starreveld, R.W., H.B. de Mare en E.J. Joëls, *Bestuurlijke informatieverzorging deel 2: typologie van de toepassingen*, 3e herz. dr., Alphen a/d Rijn, Samsom, 1989.
- Tricker, R.I. en R.J. Bolland, *Management Information & Control Systems*, 2nd ed., Bath, Avon, John Wiley & Sons Ltd., 1982.