

# DE UITDAGING VAN DE MANAGEMENT-AUDIT

*door H. J. de Heer*

## **Inleiding**

Het preadvies van collega R. van der Torn<sup>1</sup>), geschreven voor de accountantsdag 1969 en gewijd aan de management-audit, roept op tot bezinning over dit onderwerp. De behoefte aan bezinning wordt onderstreept door de commentaren van de drie debaters bij de behandeling van het preadvies. Ondanks de actualiteit van het onderwerp bleef commentaar in de Nederlandse literatuur achterwege. Dit is voor de redactie van het M.A.B. aanleiding geweest aan mij het verzoek te richten een poging te doen de discussie, die achter de schermen ongetwijfeld volop wordt gevoerd, in bredere kring op gang te helpen.

Nu ik aan dit verzoek voldoe zijn een tweetal opmerkingen vooraf nuttig. In de eerste plaats dat dit artikel geen specialistisch betoog wordt, daarvoor ontbreekt mij de deskundigheid; zo'n betoog zou voorts de - naar mijn gevoelen aanwezige - kopschuwheid voor het onderwerp vergroten en dus een averechtse uitwerking hebben. In de tweede plaats dat het onderwerp zal worden benaderd in relatie tot de functie en taak van de externe accountant.

De bedoeling moge na deze korte toelichting duidelijk zijn. Het gaat niet primair om het trekken van conclusies, maar om hernieuwde aandacht voor het onderwerp en het leveren van een bijdrage tot de gedachtenwisseling ten aanzien van enkele facetten. Overigens meen ik dat de problematiek rond de management-audit een diepgaande bezinning in werkgroepverband waard is, waarop ook collega J. Schoustra als debater op de accountantsdag 1969 reeds heeft aangedrongen.

## **Het begrip management-audit**

Het schrijven over management-audit wordt in dit stadium bemoeilijkt door het ontbreken van een scherpe begrenzing van het terrein. Van der Torn ging in het preadvies uit van een totalitaire visie door te stellen dat management-audit globaal kan worden aangeduid met een regelmatige, alle terreinen van de management-problematiek omvattende kritische beoordeling, als resultaat waarvan men tot een alle aspecten van het ondernemingsgebeuren omvattend oordeel dient te komen. In de mondelinge toelichting is het „allesomvattend” echter afgezwakt tot „veelomvattend”. De regelmatige en veelomvattende kritische beoordeling door middel van de management-audit wordt daarbij gesteld tegenover de discontinue en fragmentarische „bedrijfsdoorlichting”.

Het arbeidsterrein met betrekking tot de management-audit is, naar de visie van Van der Torn, als volgt in het kort nader aan te duiden:

- 1 de procedures bij het vaststellen van de doeleinden van het bedrijf;
- 2 de processen van beleidsvorming en daarop afgestemde besluitvorming;
- 3 de processen van transformatie van doelstelling tot actie, korthedshalve aan te geven met planning op lange en korte termijn;

<sup>1)</sup> opgenomen in „De Accountant” van september 1969.

- 4 de structuur van de organisatie en de keuze van middelen en mensen, de kwaliteitsbeoordeling ten aanzien van het leiderschap daaronder begrepen;
- 5 de werking van de organisatie met inbegrip van de procedures;
- 6 de resultaten van het management.

In dit verband is duidelijkheidshalve nog te memoreren dat de preadviseur dus niet het beleid zelf onderwerp van onderzoek acht, maar de structuren, processen en resultaten van het management.

Alhoewel het de bedoeling van dit artikel is enkele facetten van de functie en taak van de externe accountant in relatie tot de management-audit te belichten, is het ongewenst audit op voorhand te vertalen door accountantscontrole. Wie deze audit zou kunnen verrichten behoort immers eveneens nader te worden onderzocht. Men zal nu geneigd zijn tegen te werpen dat er dan echter geen sprake meer is van management-audit maar van organisatie-onderzoek, bedrijfsdoorlichting, of welke andere uitdrukking dan ook. Alhoewel hier primair het „what's in a name” speelt (en afgezien van de vraag of management-audit wel zo'n gelukkige naam is, maar wie weet zo gauw een betere) ligt het verschil in eerste aanleg in een aan de veranderingsprocessen aangepaste frequentie van het onderzoek en voorts in het vermijden van een fragmentarische aanpak. Voor zover de externe accountant in het geding is of komt dient mijns inziens een duidelijk onderscheid te worden gemaakt tussen zijn bemoeiingen in het kader van de adviserende functie en die in het kader van de controlerende functie. Bij deze benadering wordt voorkomen dat accountants, studerenden op de problematiek van de management-audit, op voorhand verstrikt raken in het schrikbeeld van volkomen controle gericht op het afgeven van (allesomvattende korte) verklaringen. Nog nader zal worden toegelicht dat de eerste behoeften mijns inziens liggen in het adviserende vlak, hetgeen echter een actieve en constructieve belangstelling van accountants voor de management-audit niet minder wettigt.

#### **De interne behoefte aan management-audit**

Uitgaande van de veronderstelling dat het begrip management-audit door vorenstaande uiteenzetting, althans in het kader van deze discussie, voldoende inhoud heeft, rijst als eerste vraag hoe het is gesteld met de behoefte van de organen binnen de onderneming aan een dergelijke - door externe deskundigen uitgevoerde - audit.

Het preadvies is geschreven tegen de achtergrond van de snelle en ingrijpende veranderingen in onze maatschappij, waarbij schaalvergroting en het acceleratieproces van de vernieuwingen in het oog springen. Tijdige aanpassing van structuren en processen van management (om deze korte aanduiding nu maar gemakshalve te gebruiken) aan de zich wijzigende omstandigheden is, vanuit een sterk prospectief gerichte instelling, een essentiële taak van de ondernemingsleiding.

De uitermate complexe problematiek van het management in onze dynamische maatschappij, waarbij vooral ook aan de snelle ontwikkelingen op tal van wetenschapsgebieden dient te worden gedacht, heeft, zoals in de praktijk wordt ondervonden, een omvangrijke behoefte aan deskundige begeleiding

opgeroepen. Of, om het in de terminologie van Van der Torn aan te geven, het gaat bij de management-audit primair om het voorhouden van een spiegel aan het management zelf, niet om goed of af te keuren, maar gericht op de correctieve werking en ondersteuning van de leiding.

Het is evident dat de leiding voor het geschetste doel geen behoefte heeft aan een (accountants)verklaring maar aan een rapport, waarin een gemotiveerde analyse wordt gegeven van de bestaande situatie en van waaruit een startpunt kan worden gevonden voor overwegingen en maatregelen ter correctie waar dit nodig is. Let wel, een startpunt, want het aangeven van concrete oplossingen is duidelijk een volgende fase, welke op meerdere punten andere kundigheden vergt dan de uitvoering van de audit.

Behalve voor de topleiding en subalterne leiding kan de, mag ik het maar even noemen „management-audit met intern doel”, van betekenis zijn voor commissarissen, ondernemingsraad e.d. Ook in deze gevallen lijkt de behoefte aan een rapportering, die naar vorm en inhoud is afgestemd op de functionele behoefte van de desbetreffende organen, groter dan aan een verklaring.

Voor wat betreft de „management-audit met intern doel” is er alle ruimte om rekening te houden met de ontwikkelingen in het bereik van de management-audit, zodat de inhoud van de opdracht daarop zorgvuldig kan en moet worden afgestemd. Via de voortgang van de wetenschappelijke mogelijkheden en het „al doende leert men” is nog een belangrijke verruiming van de technisch-mogelijke inhoud van de audit te verwachten.

Blijft over de vraag of de uitgangspunten van Van der Torn, te weten de vrij hoge frequentie en het veelomvattende (in de zin van zoveel mogelijk) van de audit, aanvaardbaar zijn.

Het lijkt weinig zinvol om daarover in dit stadium het hoofd te breken. Uitgaande van de doelstelling van het leveren van informatie ten dienste van de verbetering c.q. handhaving van de kwaliteit van (de structuren, processen en resultaten van) het management en ten volle rekening houdende met de aard en frequentie van de veranderingsprocessen binnen en buiten de onderneming, vindt de praktijk hier de weg wel. Het veronderstellen van het bestaan van de behoefte om de vinger zoveel mogelijk continu aan de pols te houden is in onze snel veranderende maatschappij echter alleszins plausibel.

Tenslotte zij opgemerkt dat, alhoewel in het voorgaande slechts is gesproken over externe dienstverlening, daarmee niet wil worden gesuggereerd dat management-beoordeling binnen de onderneming zelf niet zou dienen te geschieden. Integendeel, het treffen van interne voorzieningen waar dit mogelijk en nuttig is dient als een belangrijk facet van „de organisatie van het management” te worden gezien.

#### **De externe accountant en de management-audit ten behoeve van de organen binnen de onderneming**

##### *Het collisieprobleem*

In principe zou iedereen die aan eisen van kundigheid en objectiviteit voldoet de management-audit ten behoeve van (korthedshalve) de leiding kunnen

verrichten, tenzij er uit hoofde van andere activiteiten een functioneel bezwaar is. Het komt mij onnodig voor nader aan te geven wie dit in de praktijk zoal zouden kunnen zijn. De meest fundamentele vraag ten aanzien van de externe accountant is dan ook of, indien hij met de algemene controle van een onderneming is belast, het in strijd met die functie is te achten dat hij tevens de management-audit ten behoeve van de leiding verricht, kortom het collisionprobleem.

Alvorens op deze vraag in te gaan een drietal opmerkingen vooraf ter voorkoming van misverstand. In de eerste plaats dat accountant in de vraagstelling tevens doelt op de collectiviteit die onder gemeenschappelijke naam naar buiten treedt. In de tweede plaats dat uit de vraagstelling niet mag worden afgeleid dat een deel (en waarschijnlijk geen onbelangrijk deel) van de werkzaamheden in het kader van de management-audit niet reeds behoort tot het controleprogramma met betrekking tot de algemene controle. In de derde plaats dat de management-audit ten behoeve van de leiding, gezien als afzonderlijke actie naast de algemene controle, grondslag is voor een advies ten aanzien van welke punten correctieve acties gewenst zijn, en dus in wezen uitgevoerd wordt in het kader van de adviserende functie.

Na het vele dat reeds over het collisiongevaar is gezegd en geschreven, mag worden aangenomen dat de lezer van dit artikel daarmee voldoende vertrouwd is en mag ik het dus maar kort en onvolledig aldus samenvatten: het gevaar moet worden onderkend, maatregelen moeten worden genomen om het gevaar binnen aanvaardbare proporties te houden en een goede mentaliteit met betrekking tot het collisionvraagstuk moet worden gestimuleerd.

De eerder gestelde vraag kan dan ook iets anders worden geformuleerd, namelijk of de combinatie van de management-audit ten behoeve van de leiding en de algemene controle in één persoon of kantoor ten aanzien van dezelfde huishouding het collisiongevaar opvoert tot onaanvaardbare proporties. Hierbij is de combinatie in één persoon in praktische zin nauwelijks relevant te achten, terwijl deze combinatie in theoretische zin minder gewenst is, omdat juist een doelmatige werkverdeling één van de middelen is om in de zorgvuldigheid met betrekking tot het collisionvraagstuk te voorzien.

Naar mijn gevoel kan het antwoord op de gestelde vraag, rekening houdende met de daarbij gemaakte kanttekening, ontkennend luiden, zelfs indien de audit (diagnose) en het daarop aansluitende uitgewerkte advies (therapie) onder dezelfde verantwoordelijkheid vallen, maar dan moet tenminste aan een aantal voorwaarden zijn voldaan. Het bestek van dit artikel laat niet toe daarop diep in te gaan, maar ondermeer zijn te noemen:

- Dat de zorgvuldigheid en voorzichtigheid die in het verleden ten aanzien van het collisiongevaar zijn betracht niet verslappen.
- Dat de eigen verantwoordelijkheid van de leiding niet wordt ondergraven, waartoe een voor geen misverstand vatbare uitdraging nodig is van het principe dat de accountant (deskundig, objectief en onafhankelijk) controleur en adviseur is, maar dat de beslissing en uitvoering voor verantwoordelijkheid van de leiding zelf is en blijft.

Nochtans gebiedt de objectiviteit te vermelden dat men dit weliswaar for-

meel maar niet altijd materieel in de hand heeft. Met name op de gebieden met een sterk specialistisch karakter is het gevaar van het niet vormen van een eigen mening door de leiding, leidende tot een „klakkeloze” opvolging van het advies, niet denkbeeldig. De accountant moet alleen al uit dezen hoofde een zeer goed adviseur zijn.

- Dat alles wat mogelijk is wordt gedaan om te voorkomen dat rond de management-audit zelfs maar iets van een sfeer zou ontstaan van garanties voor resultaten en continuïteit van de onderneming. De verbetering van enkele elementen van de voedingsbodem, hoe nuttig en nodig ook, vormt geen enkele garantie voor omvang en kwaliteit van het gewas, omdat tal van andere factoren een bepalende invloed hebben.
- Dat een oordeel wordt onthouden ten aanzien van zaken waaromtrent geen gefundeerd oordeel kan worden gegeven (objectiviteit, normstelling, kundigheid, veelomvattend contra allesomvattend etc.).
- Dat zeer bijzondere voorzichtigheid geboden is indien het gaat om een kwalitatief oordeel over personen. De kans op ontsporing, juist ook ten aanzien van het collisiegevaar, is op dit punt acuut. De grenzen van kundigheid en objectiviteit mogen onder geen voorwaarde worden overschreden. In vele gevallen zal moeten worden volstaan met het geven van informatie over zorgvuldig afgebakende aspecten, ten dienste van de oordeelsvorming van hen die daartoe functioneel zijn geroepen.

Het zal de lezer wellicht zijn opgevallen dat in vorenstaande opsomming niet als voorwaarde is genoemd dat het beleid zelf geen object van onderzoek kan zijn van de management-audit ten behoeve van de leiding. Naar mijn mening kan deze voorwaarde in het kader van de adviserende functie niet zonder meer worden gesteld. De accountant adviseert reeds lang ten aanzien van tal van beleidsvraagstukken en kan en mag zich daarvan niet distancieren in het kader van de management-audit. Twee zaken dienen daarbij duidelijk in het oog te worden gehouden.

Ten eerste dat de accountant inderdaad slechts adviseert en dat de beslissing bij de organen van de vennootschap ligt, hetgeen echter niet weg neemt dat advies slechts mogelijk is indien de accountant via zijn onderzoek zich een mening heeft gevormd. Elk advies tot b.v. wijziging van een bestaande situatie houdt in dat de accountant van mening is dat wijziging gewenst is, een mening overigens waarmee de geadviseerde het niet eens behoeft te zijn. Dit geldt in gelijke mate voor de eventueel aangegeven alternatieve oplossing(en).

Ten tweede (en dit vloeit logisch voort uit het eerste punt) dat *het* beleid geen object van onderzoek is of kan zijn, omdat daarin tal van elementen voorkomen die buiten de deskundigheidsgebieden van de accountant vallen. Het gaat dus slechts om die elementen uit het beleid die de accountant objectief en deskundig kan beoordelen, waarbij de leiding mag verwachten dat de accountant zich daarvan dan ook (als adviseur) niet distancieert. In het kader van de gedachtenvorming rond de management-audit is daarbij de aantekening gewenst dat, zodra zich wijzigingen voordoen in de deskundig-

heidsgebieden van de accountant, dit zal doorwerken in de aard van de beleidselementen die door de accountant kunnen worden beoordeeld.

### **Het deskundigheidsaspect**

De accountant als éénling is op grond van zijn accountantsopleiding niet in staat de management-audit in de veronderstelde brede opzet te verrichten. Het gaat hierbij niet om het aspect dat een pas afgestudeerde door gebrek aan ervaring e.d. het beroepsveld niet zelfstandig op een verantwoorde wijze kan bestrijken, maar om de kwestie dat de opleiding in het licht van de management-audit (ook rudimentair) leemten vertoont. Dit betekent tevens dat teamwork van accountants zonder aanvullende opleiding geen oplossing biedt.

Van eminent belang is dat in een aanvaardbaar tijdsbestek een visie wordt ontwikkeld (één van de argumenten voor een breed opgezette studie in werkgroepverband) ten aanzien van de kundigheden die de management-audit vereist. Dit geldt uiteraard eveneens voor het management-advies (diagnose-/therapie). Via een trapsgewijze nadere bezinning is het opleidingsprobleem dan uiteraard oplosbaar. De volgende punten vereisen in dit verband onder meer de aandacht:

- analyse van deelgebieden ten aanzien waarvan samenwerking met deskundigen van andere disciplines nodig of gewenst is
- inhoud basis-accountantsopleiding (alle accountants)
- wenselijke „specialisaties” in de accountantsopleiding
- wenselijke applicaties na de accountantsopleiding
- organisatie van het accountantskantoor, inclusief het aspect van samenwerking met deskundigen van andere disciplines.

Aangezien de herstructurering van de accountantsopleiding momenteel in het centrum van de belangstelling staat is, voor wat betreft de bezinning of rekening is te houden met de eisen die de management-audit stelt, de tijd rijp om te oogsten.

Alhoewel ten aanzien van het deskundigheidsaspect eerst een wat negatief geluid heeft geklonken vatte men dit niet verkeerd op. De accountant heeft een unieke uitgangstelling om tot de management-audit te kunnen komen. Zonder op dit punt uit te wijden worden slechts genoemd de wijze waarop juist in ons land de combinatie van controlerende en adviserende functie tot bloei is gekomen, de reeds verworven deskundigheid en vaardigheid op tal van deelgebieden van de management-audit, enerzijds door hetgeen in de algemene controle is begrepen, anderzijds door hetgeen reeds op het advies-terrein wordt gepresteerd en last but not least door de aandacht voor aanpassing van de opleiding aan de beroepsontwikkeling.

### *De toetsingsnormen*

Het lijkt ongewenst de normproblematiek primair te benaderen vanuit de gedachten aan het afgeven van goedkeurende (of afkeurende) accountants-verklaringen, omdat daardoor zwart/wit-stellingen worden betrokken die afbreuk kunnen doen aan een constructieve uitbouw van de management-

audit. Het zal de lezer duidelijk zijn dat ik doel op het (gemotiveerde)rapport tegenover de (korte) verklaring, waarbij uiteraard geen enkele afbreuk gesuggereerd wordt aan het principe dat elk gegeven oordeel tevens een verklaring is. De management-audit ten behoeve van de leiding, gezien vanuit het adviserende karakter, verloopt volgens het schema: vaststelling bestaande situatie, beoordeling daarvan, aangeven van punten waar correctie gewenst is.

In dit proces zijn goed en fout maar twee van de mogelijkheden maar voorts zijn zaken in het geding als sterker/zwakker, aanvulling van leemten, keuze uit op zich niet verwerpelijke alternatieven etc. ofwel het scala van kleuren tussen zwart en wit in. De behoefte aan normontwikkeling ontstaat overigens niet omdat er gedacht wordt aan controle en/of advies. Normontwikkeling waar mogelijk is essentieel voor het management zelf om het keuzeprobleem ten aanzien van de wenselijke structuren en processen te kunnen oplossen. De behoeften van de leiding en van adviseurs en controleurs lopen hierbij in principe parallel.

Is er derhalve aan de behoefte tot normontwikkeling weinig twijfel, daarbij dient wel te worden bedacht dat het zoeken naar harde normen voor alle facetten is te beschouwen als het zoeken naar de steen der wijzen. De gradaties van zeer zacht tot glashard zullen niet kunnen worden voorkomen, nog afgezien van datgene waarvoor normen zullen blijven ontbreken. In de adviserende functie biedt dit ook geen onoverkomelijke problemen. Indien het allesomvattende van de management-audit is losgelaten en dus wat niet beoordeeld kan worden is uitgesloten, kunnen de aard en de kwaliteit van de toetsingscriteria ten aanzien van het onderzochte in het rapport zonder kans op misverstand worden uiteengezet.

Er zullen, ook in het management, meerdere wegen naar Rome blijven gaan, verhard en onverhard, hobbelig en vlak, mooi en minder mooi, maar zolang men Rome bereikt is een uitspraak of men de goede weg bewandelt veelal problematisch. Bij deze beeldspraak past overigens de opmerking dat wat in deze onder „Rome” is te verstaan voor het reisplan van de management-audit nog nader zal moeten worden gepreciseerd. Voor de management-auditor is essentieel dat hij het wel en wee van de bestaande wegen door en door kent, dat hij op de hoogte is van te realiseren nieuwe routes en actief blijft in het zoeken naar verbetering van het wegennet. Hij zal dan een goed controleur en adviseur kunnen zijn.

#### *Overige opmerkingen*

Met een korte beschouwing over het collisionprobleem, het deskundigheidsaspect en de toetsingsnormen is slechts een vrij willekeurige en hoogst onvolledige greep gedaan in de problematiek rond de externe accountant en de management-audit ten behoeve van de organen binnen de onderneming. Er zijn echter nog twee punten waarover een enkele opmerking wenselijk wordt geacht.

In de eerste plaats is dat de vraag of de externe accountant, ook al zou hij het kunnen, mogen en willen, wel de aangewezen figuur is om de management-audit te verrichten. Er worden wel geluiden vernomen in de geest van

„accountants zijn bang om zich aan koud water te branden” als het gaat om het geven van een oordeel en het slechts verklaren „onder voorbehoud” is hun tweede natuur. De leiding heeft echter behoefte aan een krachtige visie zonder slagen om de arm.

Het is moeilijk en ook onjuist om te generaliseren, maar het is niet al te gewaagd om te stellen dat op die wijze een vertekend beeld wordt geschetst. Is het enerzijds zo dat de accountant zich slechts op dit terrein kan begeven als hij bereid is zich voldoende in te leven in de problemen van het management en vooral ook de taal van het management weet te spreken (communicatie op één golfenlge), anderzijds is hij verplicht zich te beperken tot datgene wat hij objectief en deskundig kan vaststellen en concluderen bij volledige handhaving van zijn onafhankelijkheid. Dit is geen angst voor het branden aan koud water, maar het wezen van zijn vertrouwensfunctie tegenover de leiding en het maatschappelijk verkeer.

In de tweede plaats wordt nog vermeld het probleem dat, indien de accountant in het kader van de management-audit komt tot samenwerking met deskundigen van andere disciplines, de mogelijkheid bestaat dat door die deskundigen een oordeel gegeven wordt op basis van normen, die door de accountant niet als normen worden gezien of kunnen worden aanvaard. Ook omgekeerd kan zich dit probleem voordoen. Alhoewel de zwaarte van deze problematiek sterk afhankelijk is van de gekozen samenwerkingsvorm, vergt deze kwestie op tal van punten, onder meer ten aanzien van de collectieve verantwoordelijkheid, een diepgaande bezinning.

#### **Nogmaals de interne behoefte aan management-audit**

In het voorafgaande is wat luchthartig beweerd dat de leiding slechts behoefte zou hebben aan management-audit in verband met de verbetering van de managementstructuren en -processen. In feite is daarbij de vraag genegeerd of het niet denkbaar is dat er ook behoefte is aan een accountantsverklaring in verband met het afleggen van verantwoording binnen de onderneming, zoals subalterne leiding aan topleiding, topleiding aan commissarissen, topleiding aan ondernemingsraad etc.

Reeds hieruit zou kunnen voortvloeien dat de accountant wordt geconfronteerd met de vraag of hij een verklaring kan afgeven waarin wordt bevestigd dat de managementstructuren en -processen voldoen aan eisen welke daaraan zijn te stellen. Zeer bewust laat ik hier de door Van der Torn genoemde resultaten van het management buiten beschouwing, omdat daarop later nog wordt teruggekomen.

Met betrekking tot deze problematiek is in het kader van deze korte beschouwingen het navolgende te stellen:

- De accountant gaat van het goede principe uit dat elk schriftelijk geproduceerd oordeel wordt gegeven in de vorm van een „volkomen” stuk, onder meer volkomen in die zin dat, ook als dit stuk in andere handen komt dan van de geadresseerde, de strekking voor geen misverstand (bij een verstandige lezer) vatbaar is.

Dit principe houdt in dat het voor de accountant geen wezenlijk verschil maakt of een oordeel wordt gegeven voor uitsluitend intern of ook voor

extern gebruik. Ook voor wat betreft de rapportering inzake een uitgevoerde management-audit betekent dit, ongeacht of het een uitvoerig rapport of een korte verklaring is, dat het gegeven oordeel in andere handen kan komen dan van degenen ten behoeve van wie de opdracht werd uitgevoerd. Indien er behoefte zou bestaan aan (uit utiliteitsoverwegingen beperkt tot) goedkeurende verklaringen ten aanzien van managementstructuren en -processen dan is het derhalve voor de principiële bezinning op die problematiek voor de accountant niet relevant of deze behoefte uitsluitend intern of ook extern bestaat. De met intern doel afgegeven verklaring moet extern gelijke zeggenskracht hebben.

Het afgeven van een accountantsverklaring naar aanleiding van een uitgevoerde management-audit is een wezenlijk andere zaak dan de accountantsverklaring bij de jaarrekening.

De jaarrekening is een verantwoordingsstuk van de leiding, waarbij de accountant verklaart dat sprake is van een juiste verantwoording (deze korte aanduiding zal bij de lezer hopelijk geen verwarring wekken). Er zou van een parallelle benadering ten aanzien van de structuren en processen van management sprake zijn, indien de leiding daaromtrent een verslag zou opstellen, over welk verslag de accountant een oordeel geeft. Dat dit een andere zaak is dan dat de accountant verklaart dat de managementstructuren en -processen voldoen aan eisen welke daaraan zijn te stellen, kan wellicht gedemonstreerd worden met de vraag of, indien vandaag een goedkeurende accountantsverklaring bij de jaarrekening wordt afgegeven, dit tevens inhoudt en dus ook expliciet in de verklaring zou kunnen worden vermeld dat b.v. de administratieve organisatie voldoet aan daaraan te stellen eisen. Naar mijn mening is dit niet het geval. De kwaliteit van de administratieve organisatie is, in relatie tot de verklaring bij de jaarrekening, in het geding, voorzover deze van essentiële betekenis is voor de juistheid en volledigheid van de overgelegde jaarrekening. Maar, en het zij zeer nadrukkelijk opgemerkt, het is slechts één, zonder twijfel zeer belangrijk, facet. Er zijn tal van leemten in de administratieve organisatie die een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening niet in de weg staan. Mogen eens enkele voorbeelden worden gegeven.

Vanouds kennen wij een aantal leemten die door externe controle kunnen worden geneutraliseerd (de accountant als facultatief intern controleur). Aangezien hier vaak op economische gronden een motivering is te vinden kan men wellicht nog wel construeren, dat deze feiten niet als leemten zijn aan te merken. De efficiency in de administratieve organisatie is, zeker in dit automatiseringstijdperk, bijzonder belangrijk. Tal van efficiency-gebreken staan een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening niet in de weg. Een adequate informatievoorziening op elk niveau is een kernpunt van een goede administratieve organisatie. Nochthans kan niet worden gesteld dat aan alle lacunes daarin betekenis is toe te kennen als het gaat om de vraag of een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening kan worden afgegeven. De oorzaak dat er tendenzen zijn waar te nemen om over deze kwestie een ander standpunt uit te dragen, houdt naar mijn gevoel onder meer verband met het feit dat de werkzaamheden die de accountant vervult in het kader

van de controlerende en adviserende functie niet duidelijk worden onderscheiden. Gelukkig is het in Nederland zo dat de accountant niet fungeert als de „formele” controleur maar dat hij, vanuit de controlerende functie, als adviseur een belangrijke bijdrage levert tot de verbetering van de administratieve organisatie, ook ten aanzien van die punten die niet of slechts van ondergeschikt belang zijn voor de controle van de jaarrekening.

Indien eerder in dit artikel de terminologie is gebruikt „algemene controle” in plaats van (het beperkter) „controle van de jaarrekening” dan is dat niet om daarmee een andere inhoud te geven aan de strekking van de accountantsverklaring bij de jaarrekening, maar om in het kader van de opdrachtverstrekking nauwer aan te sluiten bij de geëvolueerde werkwijze van de accountant. Daarbij is overigens op te merken dat door de wijzigingen van het ondernemingsrecht de opdracht tot controle van de jaarrekening (als omschrijving van de opdracht) weer hoogst actueel is.

- Keren wij terug tot de vraag of accountantsverklaringen met intern doel zouden kunnen worden afgegeven over managementstructuren en -processen (dus met uitsluiting van managementresultaten).

Geconcludeerd werd reeds dat de toevoeging „met intern doel” voor de principiële benadering geen werkelijke betekenis heeft terwijl voorts niet zonder meer een parallel kan worden getrokken ten aanzien van de accountantsverklaring bij de jaarrekening. Stellen we hierbij de verklaring tegenover het rapport, dan gaat het dus om een korte verklaring die dan in het accountantsvakjargon kan zijn goedkeurend (al of niet met voorbehoud) of afkeurend (de non-opinionverklaring wordt niet vermeld aangezien deze niet in de veronderstelde behoefte voorziet).

De korte verklaring brengt ons met één klap terug in de problematiek van het „allesomvattend”, waarbij een eventueel voorbehoud de brug naar het „veelomvattend” slechts kan slaan als het gaat om punten van ondergeschikt belang in het kader van de totale beoordeling (geen aantasting van de strekking van de verklaring); voorts veronderstelt het afgeven van een verklaring het aanwezig zijn van zodanige normen dat een oordeelsvorming goed of fout mogelijk is. Zowel in het „allesomvattend” als in „de normen” zijn naar mijn gevoel onoverkomelijke problemen aanwezig om tot korte verklaringen te kunnen komen. Deze uitspraak mag wat boud lijken, maar het preadvies van Van der Torn zelf bevat reeds vele elementen die in dezelfde richting wijzen. De bezinning ten aanzien van de management-audit is er mijns inziens mee gediend, indien de gedachte aan het afgeven van verklaringen - tenminste voorlopig - in de ijskast wordt gezet.

De rapportvorm daarentegen geeft de mogelijkheid om de afbakening „allesomvattend/veelomvattend” op voor geen misverstand vatbare wijze tot uitdrukking te brengen terwijl verder de noodzakelijke nuancerings bij de beoordeling van het onderzochte op duidelijke wijze kunnen worden aangebracht (b.v. aanbevelingen tot verbetering, zonder dat bestaande structuren en processen verwerpelijk zijn).

Dit artikel laat niet toe te analyseren wat in het „veelomvattend” reeds nu kan zijn begrepen resp. eerst in de toekomst begrepen zal kunnen zijn. Wat nog niet kan, maar wat vaktechnisch en functioneel mogelijk is, kan wor-

den geleerd. Voor zover het in het kader van de management-audit niet gaat om het afgeven van accountantsverklaringen is er uiteraard geen sprake van een monopolie van het accountantsberoep; een reden te meer om de eerdergenoemde bezinning via een breedopgezette studie zo snel mogelijk nadere inhoud te geven.

## **De externe behoefte aan management-audit**

### *Inleiding*

Het is voor weinig discussie vatbaar dat de gepubliceerde jaarrekeningen (en tussentijdse overzichten) slechts een beperkt inzicht geven in het wel en wee van de onderneming. Deze externe informatie beperkt zich immers vrijwel geheel tot het financiële aspect van de onderneming en dan nog slechts tot het samenvattend - in hoofdzaak ex post - totaalbeeld van kapitaals- en vermogenspositie alsmede van resultaten. Het beperkte karakter van deze informatie komt maatschappelijk steeds sterker in de belangstelling te staan en de vraag of er geen behoefte is aan meer (waaronder ook andersoortige) informatie wordt steeds vaker gehoord. Tegen deze achtergrond kan ook de eventuele externe behoefte aan management-audit worden gezien.

Aangezien ons betoog zich met name richt op de externe accountant moet eerst worden vastgesteld dat deze bij de externe informatievoorziening tot nu toe (slechts) is betrokken (in de functie van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer) als controleur van de verantwoording van de leiding. De accountant is dus niet degene die de informatie verschaft, hij geeft een oordeel over de door anderen opgestelde (nu nog vrijwel uitsluitend financiële) verantwoording.

Is de vraag aan de orde of de usantiële verantwoording wijziging behoeft dan kan de accountant, bij een bevestigend antwoord, slechts indirect daarbij zijn invloed doen gelden. Het is evident dat de functie van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer meebrengt, dat de accountant ook werkelijk actief is, wanneer de maatschappelijke ontwikkelingen aanpassing van externe berichtgeving gewenst maken; de accountant is echter slechts adviseur en kan niet even zelf tot aanpassing besluiten. Wellicht is het goed te memoreren dat ook de eerderbedoelde - en nogal eens gewraakte - financiële verslaggeving nog steeds - mede in het kader van de Wet op de jaarrekening - onderwerp van diepgaande bezinning is; en door de jaren heen zal dat ook zo wel (moeten) blijven, wil zich geen ongewenste verstarring voordoen in onze dynamische maatschappij. Maar er mag wel met enige nadruk worden gesteld dat, ook al is nog veel voor verbetering vatbaar, de externe verslaggeving niet tot de vergeten gebieden behoort.

### *Verslag van de leiding over managementstructuren en -processen*

In aansluiting op hetgeen tot nu toe met betrekking tot de externe berichtgeving maatschappelijk gebruikelijk was zou, voor wat betreft de management-audit, de vraag relevant zijn of, indien het bedrijfsleven er toe zou besluiten over te gaan tot het geven van een extern verslag inzake manage-

mentstructuren en -processen, de accountant dit verslag zou willen en kunnen certificeren.

Zonder in dit korte bestek in te gaan op de mogelijke inhoud van een dergelijk verslag meen ik, dat accountants binnen hun deskundigheidsmogelijkheden, daartoe in principe bereid zouden moeten zijn indien de maatschappelijke behoefte daartoe aanwezig is.

Het lijkt echter een vrij zinloze zaak om zich nu het hoofd te breken over de mogelijke certificering van een verantwoording die nog niet bestaat. Er zal bij het begin moeten worden begonnen, te weten het nader analyseren wat er aan de usantiële externe verslaggeving kan worden verbeterd.

Als persoonlijke mening en in het kader van de doelstelling van dit artikel - het op gang brengen van de discussie - wil ik echter wel toevoegen dat ik van een verslag van de leiding over de managementstructuren en -processen bijzonder weinig heil verwacht. Het door Van der Torn bedoelde brede terrein laat zich mijns inziens niet vatten in een beknopt verslag dat geschikt is voor algemeen gebruik; daarvoor is het ondernemingsgebeuren te gecompliceerd en te veelomvattend.

Daarmede wil niet gezegd zijn dat op geen enkel onderdeel van de managementstructuren en -processen zinvolle externe informatie zou kunnen worden gegeven. Het „veelomvattend” moet dan echter zorgvuldig worden gefilterd tot datgene overblijft dat extern bruikbaar is; een proces dat slechts in nauw overleg met het bedrijfsleven en langs de weg der geleidelijkheid op gang zou kunnen komen.

*Onlustgevoelens ten aanzien van de accountantsverklaring bij de jaarrekening*  
De vraag die zich naar mijn mening maatschappelijk bezig is te ontwikkelen is of het niet onbevredigend moet worden geacht, dat een goedkeurende accountantsverklaring bij de jaarrekening (of tussentijdse overzichten) wordt afgegeven, terwijl in de structuren en processen van het management (waarin ook de administratieve organisatie is begrepen) onbevredigende elementen kunnen voorkomen, die potentiële gevaren voor de toekomst inhouden. Potentiële gevaren, aangezien met (financiële) gevolgen reeds in de jaarrekening of tussentijdse overzichten rekening is te houden; die (financiële) gevolgen zijn derhalve bij het afgeven van de accountantsverklaring in aanmerking te nemen. Er wordt dus niet bedoeld op b.v. het geval van een jaarrekening met een goed resultaat en te voorziene dramatische financiële ontwikkelingen in b.v. het daarop volgende jaar. Voor zover bij het afgeven van de accountantsverklaring dit drama bekend was of was te voorzien (en het beeld dat de jaarrekening oproept misleidend zou worden zonder aanvullende informatie), worden daaruit consequenties getrokken voor de jaarrekening zelve of de accountantsverklaring. Het gaat evenmin om het geval dat zich na het afgeven van de verklaring niet te voorziene omstandigheden voordoen die een belangrijke invloed hebben op het financiële wel en wee van de onderneming. Niet voor niets wordt de maatschappelijke behoefte aan tussentijdse financiële informatie in nog steeds toenemende mate gehonoreerd en het kan als een plicht van het bedrijfsleven worden gezien in ieder geval tussentijds te rapporteren bij ingrijpende ontwikkelingen.

Eigenlijk is dus de vraag aan de orde of van de accountant niet mag worden verwacht dat hij, als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, bij het afgeven van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening een waarschuwend geluid laat horen, indien hij in de structuren en processen van het management potentiële gevaren signaleert.

Naar mijn gevoelen zouden we met deze „combinatie” op de verkeerde weg zijn, onder meer om de volgende redenen:

- 1 De jaarrekening heeft primair het karakter van een ex post financieel verslag. De maatschappelijke behoefte om te weten of dit verslag juist is wordt op zich niet beïnvloed door de kwaliteit van de structuren en processen van het management. De combinatie van de accountantsverklaring bij de jaarrekening als ex post verslag met opmerkingen over prospectieve elementen van managementstructuren en -processen ligt weinig voor de hand.
- 2 Het prospectieve karakter van de jaarrekening is uitermate beperkt. In feite gaat de prospectieve betekenis voor de accountant en dus ook voor de accountantsverklaring (nog) niet verder dan dat er geen sprake mag zijn van een misleidend beeld in het kader van de continuïteit op korte termijn. Daarbij kan slechts rekening worden gehouden met zaken of omstandigheden die financieel nog in redelijke mate zijn te kwantificeren. Bij de managementstructuren en -processen gaat het om omstandigheden met mogelijke en niet financieel kwantificeerbare gevolgen op langere termijn en derhalve om prospectieve elementen van een andere orde.
- 3 De accountantsverklaring bij de jaarrekening is, rekening houdende met de daarvoor in aanmerking komende factoren, goedkeurend of afkeurend. Geeft men in combinatie met een goedkeurende accountantsverklaring critiek op managementstructuren en -processen, waarbij de mogelijkheid tot financiële kwantificering ontbreekt, dan leidt dit tot onzekerheid over de strekking van de verklaring.
- 4 De in Nederland gebruikelijke vorm van de korte verklaring bij de jaarrekening is weinig geschikt voor een meningsuiting ten aanzien van managementstructuren en -processen; het valt niet te verwachten dat een oordeel daaromtrent in enkele korte zinnen kan worden gegeven.

Ik meen dan ook dat er redenen aanwezig zijn - die in het voorgaande niet in het minst uitputtend zijn aangegeven - om de eventuele externe rapportering ter zake van een uitgevoerde management-audit niet te combineren met de accountantsverklaring bij de jaarrekening.

Ter voorkoming van misverstand wordt nog opgemerkt dat de managementstructuren en -processen van dien aard kunnen zijn, dat de juistheid en volledigheid van de jaarrekening in gevaar zijn of calamiteiten op korte termijn dreigen te ontstaan, zodat op grond daarvan geen goedkeurende verklaring bij de jaarrekening kan worden afgegeven. Maar dan is duidelijk sprake van een uitzonderlijke situatie.

*Kan aan een eventuele externe behoefte worden voldaan?*

In het voorgaande werd geconcludeerd dat er wellicht enige mogelijkheden zijn via een verslag van de leiding over daarvoor in aanmerking komende facetten.

Negatief werd geoordeeld over de mogelijkheid dat de accountant als informateur op gaat treden in relatie tot de accountantsverklaring bij de jaarrekening. Daarbij werd het onthouden van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening op grond van zeer slechte managementstructuren en -processen niet uitgesloten.

Het zal duidelijk zijn dat eveneens negatief wordt geoordeeld over de mogelijkheid om aan de goedkeurende accountantsverklaring bij de jaarrekening impliciet de strekking te geven dat de managementstructuren en -processen voldoen aan daaraan te stellen eisen.

Voor zover de controle op een verslag van de leiding niet in het geding is acht ik de eventuele externe behoefte aan management-audit als afzonderlijke actie, dus als supplement op hetgeen reeds in het kader van de algemene controle geschiedt, vooralsnog slechts te honoreren door een afzonderlijke duidelijk afgebakende opdracht, leidende tot een aan het doel van de opdrachtgever (b.v. bankier, aandeelhoudersvergadering etc.) aangepaste vorm van rapportering. Een dergelijke opdracht kan uiteraard slechts worden aanvaard na verkregen toestemming van de daartoe bevoegde organen van de onderneming. In feite is er dan dus sprake van een investigation met extern doel.

Of de maatschappelijke ontwikkelingen in de loop van de tijd er toe zullen leiden dat bedoelde investigation uitgroeit tot een permanente periodieke actie, is nog wel zo diep in de schoot der toekomst verborgen dat speculaties daaromtrent weinig zinvol worden geacht.

### **De managementresultaten**

Behalve de managementstructuren en -processen zijn in het betoog van Van der Torn de managementresultaten object van onderzoek. Er is geen twijfel over dat dit inderdaad het geval is, maar er wordt door Van der Torn iets aan verbonden, waartegen ik overwegende bezwaren heb. Daartoe diene het volgende citaat<sup>2)</sup>:

„Uitgaande van de toenemende behoefte aan informatie over de effectiviteit van het management zal naar mijn mening een zekere verruiming van de strekking van de accountantsverklaring, zoals die momenteel wordt gehanteerd, kunnen worden tegemoetgezien. Ook in Nederland wordt er steeds meer de nadruk op gelegd, dat het interessant is te weten dat de jaarrekening de resultaten en het vermogen op juiste wijze weergeven, doch dat belangrijker is te weten of de behaalde resultaten aanvaardbaar zijn en dat het management voldoende bekwaam is om continuïteit en groei van de onderneming te waarborgen”.

Na hetgeen reeds is opgemerkt kan worden volstaan met een kort commentaar:

<sup>2)</sup> „De Accountant” van september 1969 pag. 43.

- Een accountantsoordeel of resultaten (dit geldt overigens evenzeer ten aanzien van de vermogensstructuur) wel of niet aanvaardbaar zijn, kan uitsluitend worden gegeven indien de nagestreefde doelen duidelijk zijn gespecificeerd of beter gezegd, van een ex post resultaat kan slechts worden nagegaan of de gestelde doelen zijn bereikt. Aangezien de doelen van de belanghebbenden bij de onderneming geenszins parallel behoeven te lopen en zelfs door één van de betrokkenen, de leiding van de onderneming, de doelen niet in de jaarrekening worden gespecificeerd, is de verruiming van de strekking van de accountantsverklaring bij de jaarrekening op dit punt een maatschappelijke en vaktechnische onmogelijkheid.
- Evenzeer is het onmogelijk maar bovenal ongewenst aan de accountantsverklaring bij de jaarrekening impliciet de strekking te geven dat het management voldoende bekwaam is om continuïteit en groei van de onderneming te waarborgen. Men kan vragen om meer informatie (ook via een investigation), men kan vragen deze meerdere informatie door een accountant te doen controleren, men kan daarin waar mogelijk prospectieve elementen betrekken, maar een ieder vormt zijn eigen oordeel ten aanzien van continuïteits- en groeikansen van de onderneming. Het lezen van beleggingsadviezen van een aantal jaren geleden is een fraaie illustratie waartoe men komt indien zou worden afgezien van dit principe. Veel van de weerstanden tegen de management-audit vinden mijns inziens hun oorsprong in dit soort suggesties.

Dat sommige accountants wel eens de neiging hebben zich wat teveel en uitsluitend te verschansen in de financieel-administratieve toren, akkoord (overigens is het goed bezet houden van die toren bij de multiple revolutie ook geen sinecure), dat zij meer kunnen als zij het maar willen, akkoord, maar het is niet de taak van accountants tegenover het maatschappelijk verkeer te verklaren dat onderneming X zo best is georganiseerd dat daarin redelijke garanties liggen voor continuïteit en groei.

Nu weet ik wel dat ik het desbetreffende citaat te zwart/wit uitleg en daarmee tekort doe aan de bedoelingen van Van der Torn en aan het voortreffelijke preadvies. Hij wil wel van mij aannemen dat de wat scherpe benadering slechts terwille van de discussie geschiedde. Waarschijnlijk is ondermeer mede bedoeld te zeggen dat er veel meer kan gebeuren in het kader van de interpretatie van ex post cijfers in hun onderlinge samenhang, in hun betekenis voor de toekomst en in hun samenhang tot de cijfers van andere ondernemingen in dezelfde branche etc. etc.

Al moge dit zo zijn, de accountant kan - voor wat de externe verslaggeving betreft - ook op dit punt slechts indirect, maar daarom niet minder actief, op verbetering aansturen.

Voorts klinkt in het betoog van Van der Torn bezorgdheid door, namelijk in die zin dat hij een ongenueanceerde goedkeurende accountantsverklaring in bepaalde gevallen onbevredigend acht omdat, hoewel de jaarrekening formeel en materieel niet onjuist kan worden genoemd, door het ontbreken van zijns inziens essentiële informatie over managementstructuren, -processen en

-resultaten, de „waarde” van de jaarrekening in prospectieve zin onvoldoende kan worden beoordeeld.

In mijn betoog heb ik voor een belangrijk deel de problematiek rond de managementresultaten gelaten voor wat zij is. Het zou na het vorenstaande te ver voeren in deze eerste bijdrage daarop dieper in te gaan.

### **Ter afsluiting**

Een lang artikel is inefficiënt, als het er slechts om gaat een onderwerp weer open te breken, omdat dan het gevaar bestaat dat het in het geheel niet wordt gelezen. Overigens ben ik gaarne bereid aan verdere discussie, waartoe dit artikel wil oproepen, naar vermogen bij te dragen.

Er is zo maar een greep gedaan uit enkele facetten die ik niet zal samenvatten. Wij zijn immers niet aan een samenvatting toe, want wij staan slechts aan het begin van wat dan management-audit is genoemd.

Laten wij het niet zoeken in een strijd of management-audit een goede naam is of dat daarmee nu zoiets bijzonders wordt aangeduid.

Het onderwerp is het waard dat diepgaand in studie wordt genomen wat de principiële uitgangspunten dienen te zijn, wat tot de vaktechnische mogelijkheden en onmogelijkheden behoort, hoe de praktische uitvoering vorm kan krijgen - voor wat het accountantsberoep betreft - zowel in de organisatie van de kantoren (incl. het samenwerkingsaspect met deskundigen van andere disciplines) als in de opleiding van accountants en toekomstige accountants.

En laten wij bij dit alles doordringen zijn van de noodzaak dit vakgebied maatschappelijk goed toe te lichten, zodat de door accountants nagestreefde duidelijkheid niet in het gedrang komt.

Het is de verdienste van Van der Torn dat hij de handschoen heeft toegeworpen; laten wij die opnemen en de uitdaging aanvaarden door ernst te maken met het zoeken van oplossingen voor de vele problemen die de management-audit oproept.