

MANAGEMENT AUDIT: EEN BABYLONISCHE SPRAAKVERWARRING

door Mr. J. M. Sepers

Inleiding

H. J. de Heer roept ons op in het strijdperk te treden om het probleem van de management audit te lijf te gaan (zie zijn artikel in MAB, sept. 1972). Sinds de Accountantsdag 1969 zou in de Nederlandse literatuur niet veel over dit onderwerp gezegd zijn. Ziet De Heer dan niet voorbij aan wat er geschreven is in o.a. de Bedrijfseconomische Encyclopedie, het rapport van de Commissie Toekomstverkenning van het N.I.v.R.A., een artikel van Blok-dijk, Boschma en Pon in het Financieel Dagblad, een artikel van Duinhof in ditzelfde blad en de oratie van Nordemann?

In de buitenlandse literatuur, vooral in *The Journal of Accountancy* en *The Internal Auditor*, verschijnen regelmatig artikelen over de management audit, waaruit blijkt dat, vooral in de V.S., van een duidelijke ontwikkeling van theorie en praktijk sprake is.

De Heer daagt ons uit de handschoen op te nemen. Accoord: maar dan is het het recht van de gedaagde om het strijdperk af te palen. Want wat is eigenlijk het onderwerp van de door hem uit te lokken pennestrijd? Zelf erkent hij dat een scherpe begrenzing van het terrein ontbreekt. Maar is voor een debat in een tijdschrift van wetenschappelijk niveau dan niet het definiëren van de uitgangspunten van het onderwerp een *conditio sine qua non*?

Bepalen van het onderwerp is dus een eerste vereiste. Vervolgens zou ik gaarne uit een botsing van veler meningen een duidelijke uitspraak over de verhouding van de accountant tot de (?) management audit zien voortkomen. Een uitspraak die daarna tot hetzij onthouding, hetzij daden zou leiden en in ieder geval: tot duidelijkheid.

Mijn bijdrage tot deze ontwikkeling zal daarom in de eerste plaats bestaan uit een analyse van het begrip „management audit” aan de hand van een selectie uit de hierover verschenen literatuur (zie de lijst aan het einde van dit artikel). Daarna komt de verhouding van de (register)accountant tot het onderwerp aan de orde.

I. ANALYSE

In deze analyse zullen worden behandeld:

- 1 De objecten van de management audit.
- 2 De onderzoeksmethoden.
- 3 Aan wie gerapporteerd wordt.
- 4 Vorm en inhoud van de rapportering.
- 5 Wie de management audit uitvoert.

1 De objecten van de management audit

1.1 De taken van de leiding

In de bestudeerde literatuur heb ik meer dan dertig definities gevonden (al dan niet expliciet), waarvan er geen twee gelijk zijn. In alle gevallen is echter het doel van de management audit: te komen tot een oordeel over de taakvervulling van leidinggevende functionarissen. Het is dus nuttig eerst eens na te gaan wat zoal onder die taken valt.

Het dichtst bij de hand ligt het boek van Van der Schroeff, dat de volgende opsomming van de hoofdtaken van de leiding geeft:

- 1 vaststelling van de doeleinden van het bedrijf
- 2 opstellen van het beleidsplan
- 3.1 opstellen van plan van actie op lange termijn
- 3.2 opstellen van plan van actie op korte termijn
- 4 scheppen van een doelmatige ordening van de actie en van de middelen, omvattende:
 - a. keuze van mensen en middelen
 - b. structurering van de organisatie
 - c. vaststelling van de procedures
- 5 beleidsoverdracht, dit is delegatie van taken en bevoegdheden
- 6 opdracht tot uitvoering
- 7 coördinatie in beleid en uitvoering
- 8.1 toezicht op de uitvoering
- 8.2 toetsing van het gevoerde beleid met correctie ten opzichte van:
 - beleidsvorming
 - de doelmatigheid van de genomen beslissingen
 - de wijze van uitvoering.

Vervolgens wijst Van der Schroeff nog op het belangrijke aspect van de motivatie.

Wat verder weg van de accountancy-studie ligt het boek van Ansoff over „Corporate Strategy”. Deze stelt in het voorwoord van zijn boek dat het leiden van een onderneming bestaat uit een omvangrijk complex van activiteiten, dat bestaat uit analyseren, besluiten nemen, communicatie, leiderschap, motivatie, meten en besturen. Centraal daarin is naar zijn mening (en die van vele anderen) het beslissingsproces; een proces dat echter een verschillend karakter heeft voor de verschillende taken van de leiding, voornamelijk door de verschillende mate van zekerheid.

Ansoff onderscheidt daarom drie groepen beslissingen nl.:

- strategische beslissingen
- organisatorische beslissingen
- operationele beslissingen.

(Van der Torn doelt vermoedelijk op deze indeling van Ansoff bij zijn onderscheiding van toekomstbeheersing, organisatorische beheersing en procesbeheersing.)

Wanneer wij nu de onderscheidingen van Van der Schroeff en Ansoff met elkaar in verband trachten te brengen ontstaat het volgende beeld:

- strategisch: de taken 1, 2 en 3.1
- organisatorisch: de taken 3.2, 4 en 5
- operationeel: de taken 6, 7 en 8.1.

De toetsing (taak 8.2) behoort, al naar de inhoud, bij elke van de drie soorten beslissingsprocessen.

Ansoff wijst erop dat de operationele beslissingen in de praktijk dikwijls zoveel aandacht van de leidinggevende functionarissen vragen, dat er voor de strategische - op een meer veraf gelegen toekomst betrekking hebbende - problemen weinig tijd overblijft.

Waar het echter vroeger, in de tijd van Taylor, mogelijk was éénmaal de doelstelling te bepalen en verder alle aandacht te richten op „the one best way” van uitvoering van het werk, vereist de huidige economie met zijn snelle wijzigingen in de marktsituatie het herhaaldelijk evalueren van de doelstellingen en aanpassen van de structuur van de organisatie. Een complicatie vormt daarbij het feit dat investeringsbeslissingen tegenwoordig grotere bedragen betreffen dan vroeger, terwijl - om met Van der Torn te spreken - economische slijtage het onmogelijk maakt op „veilige wijze” te investeren.

De aandacht moet dientengevolge verschuiven van de beheersing van het eigen produktieproces - dit is de operationele beheersing van de materie - naar het scheppen van dusdanige structuren en procedures dat tijdig op veranderingen buiten en binnen het systeem gereageerd kan worden, dit is naar de beheersing van de informatie.

Deze lijn volgende kan leidinggeven gedefinieerd worden als: „verwerken van informatie en het gebruiken daarvan ter doelgerichte besturing van mensen en processen in econo-socio-technische systemen”.

Drie elementen in deze definitie zijn van essentieel belang:

- informatie
- besturen
- econo-socio-technische systemen.

Het begrip „econo-socio-technische systemen” wordt door Mulder gehanteerd in zijn multifasen-theorie. Hij licht het als volgt toe:

Econo, want het systeem moet zichzelf in stand kunnen houden, de economische grondslag moet op lange termijn minstens voldoende zijn.

socio, want het functioneert inderdaad slechts door menselijke samenwerking en in menselijk samenleven.

technisch, want altijd zijn er taken te verrichten (administratie, produktie, commercie) en in de huidige tijd impliceert dit het gebruik van - soms gecompliceerde - apparatuur.

Wat is nu het verband tussen deze uitweiding over het begrip „leidinggeven” en het onderwerp van dit artikel: de management audit?

Van der Torn citeert in zijn pre-advies de management-„scholen” van

Cloutier. Cloutier gebruikt deze opsomming om dan te verzuchten: „Management audit is many things - it depends upon one's concept of management”.

Zoals u in het vervolg van dit artikel zult bemerken, is deze verzuchting maar al te juist. Cloutier heeft zijn opsomming overigens ontleend aan een artikel van Koontz, die in feite de kern van dit verschijnsel raakt door zijn opmerking dat het verschil tussen de vele managementtheorieën voornamelijk wordt veroorzaakt door het feit dat zij zich concentreren op een enkel aspect, nl. op òf de organisatiestructuur òf de mens òf het proces. De sindsdien ontwikkelde systeemtheorieën (waarvan Mulder een exponent is) trachten echter met hun multidisciplinaire aanpak alle elementen in zich te verenigen.

In het volgende schema wordt een poging gedaan een aantal scholen c.q. theorieën te plaatsen:

Ontwikkeling van de managementtheorieën

<i>Accent op</i>	<i>auteurs o.a.</i>	<i>invalshoek</i>	<i>gehanteerde begrippen</i>
organisatie	Taylor	technisch/ economisch	klassieke organisatietheorie scientific management management by direction and control
mens	Mayo Argyris Bernard	sociaal- psychologisch	human relations motivatie management by integration and self-control
proces	Beer Simon Ansoff	cybernetisch	neo-klassieke school cybernetica operations research beslissingstheorie management by objectives management by exception
systeem	Boulding Forrester	systeem- theoretisch	systeemtheorieën informatietechnologie management by system

Het doel van dit exposé is slechts een kader te geven, waarbinnen in de volgende bladzijden de vele opvattingen van de „management audit” een plaats kunnen vinden. Een verdere uitwerking van het bovenstaande meen ik dan ook achterwege te moeten laten.

1.2 Een onderscheid van de management audit naar de objecten

In 1932 introduceerde T. G. Rose het begrip „management audit”. (Merkwaardig dat Van der Torn dit boekje niet in zijn literatuurlijst vermeldt.) In 1968 wordt het begrip door Baden onderscheiden in een „policy audit” en een „operational audit”, die elk hun eigen onderzoekerrein hebben.

De meeste auteurs maken dit onderscheid niet: wanneer zij van management audit spreken bedoelen zij gewoonlijk de operational audit. Het verschil tussen de beide audits is echter essentieel, zoals uit de volgende paragrafen zal blijken.

A. DE POLICY AUDIT

Baden geeft de volgende definitie van de policy audit:

„An examination of the policy making apparatus of the company to examine whether policy decisions taken in the past have produced acceptable results, and whether decisions recently taken are likely to do so in the future”.

Broadway omschrijft de policy audit als een beoordeling van alle strategische beslissingen, in het bijzonder de gevoeligheid voor en de reactie op wijzigingen in externe factoren. Dit sluit meer aan bij de terminologie van Ansoff. De policy audit houdt zich dan bezig met de strategische beslissingen, de operational audit met de operationele beslissingen. En de organisatorische beslissingen? Van der Torn rekent deze tot het terrein van de policy audit. Zoals wij later zullen zien rekenen echter verscheidene auteurs de structuren juist tot het object van de operational audit. (Bij deze laatste sluit ik mij aan, zoals uit het volgende zal blijken.)

In tegenstelling tot Baden zijn alle overige auteurs het erover eens dat de policy audit *niet* de *inhoud* van de beslissingen evalueert, maar slechts een oordeel uitspreekt over de doelgerichtheid („effectivity”) van de beslissingsprocedure (onder andere: „Is de relevante informatie aanwezig en wordt deze gebruikt”?).

Mijns inziens is dit terecht: het gaat immers om de beoordeling van de *kans* op juiste beslissingen. Dikwijls wordt gesteld dat de geniale leider met zijn impulsieve beslissingen meer succes heeft dan de perfect georganiseerde en dus (?) bureaucratische ondernemingen. De vraag is: zou de goede leider niet nog betere resultaten behalen, als hij beter gereedschap zou bezitten?

B. DE OPERATIONAL AUDIT

Het opsommen en vergelijken van de vele, al dan niet expliciete, definities van de operational audit zou weinig zin hebben. Volstaan wordt met een opnoemen van de in deze definities meest voorkomende kenmerken. Deze zijn:

Beoordelen van:

- doelgerichtheid („effectivity”)
- en doelmatigheid („efficiency”)
- van de organisatiestructuur
- en van de procedures
- in het bijzonder van beslissingsprocedures
- en van „internal controls”
- van alle operationele afdelingen.

Zoals blijkt uit deze opsomming zijn niet alleen de operationele, maar ook de organisatorische taken van de leiding het object van de operational audit. Mijns inziens terecht, omdat de doelmatigheid van de operationele beslissingen bijzonder afhankelijk is van de doelgerichtheid en doelmatigheid van de gekozen structuren en procedures. Om een beeld te gebruiken: als het mijn opzet is per trein van Amsterdam naar Groningen te reizen, dan zijn niet alleen de frequentie en de snelheid van de trein van belang, maar ook de structuur van het spoorwegnet.

C. DE „EXTENDED INTERNAL AUDIT”

Een groot aantal, als intern accountant fungerende, auteurs laat de beoordeling van de organisatiestructuur en van de beslissingsprocedures achterwege. Zij zien de aldus meer beperkte operational audit als een „extended internal audit”. Ik kan mij overigens bij het lezen van hun artikelen niet aan de indruk onttrekken dat hun gedachten zich voornamelijk bewegen op het niveau van de klassieke organisatie-theorie.

Voor het vervolg van dit artikel zal ik de operational audit die zich beperkt tot de operationele taken aanduiden met de naam „extended internal audit”. (N.B.: Uit het gebruik van het woord „internal audit” blijkt wel dat „auditing” in het Engels spraakgebruik niets met het Nederlandse „certificeren” te maken heeft.)

Conclusie

Voor het vervolg van dit artikel zal ik uitgaan van de volgende definities:

- policy audit: het beoordelen van de doelgerichtheid van de strategische procedures
- operational audit: het beoordelen van de doelgerichtheid en de doelmatigheid van de organisatie en de procedures en van de doelmatigheid van de uitvoering
- extended internal audit: het beoordelen van de doelmatigheid van de uitvoering.

Uit het bovenstaande blijkt dat de policy audit en de operational audit samen een volkomen management audit vormen. Daarentegen is de extended internal audit slechts een deel van de operational audit.

2 De onderzoeksmethoden

Ieder onderzoek dat moet leiden tot een oordeel, zal uit de volgende elementen bestaan:

- waarnemen
- analyseren
- toetsen aan een norm.

Wil een management audit zin hebben, dan zullen er dus zowel waarnemings- en analyse-technieken als (meetbare) normen moeten zijn. Wij zullen de aard van de te hanteren onderzoeksmethoden alsmede het bestaan van normen voor de drie onderscheiden vormen van management audit globaal moeten nagaan.

A. DE POLICY AUDIT

Baden en Power willen de doelgerichtheid van de beslissingsprocedure meten aan de hand van de uitkomsten (onder andere door middel van ratio's) en door middel van een achterafbeoordeling van de vastlegging van de overwegingen die bij de beslissing een rol gespeeld hebben (indien aanwezig).

Van de drie door Van der Torn genoemde methodieken (beoordeling van resp. structuren, processen en resultaten) zijn voor de beoordeling van de

strategische beslissingen de laatste twee van toepassing. Hij onderscheidt ten aanzien van de proceswaarneming de directe waarneming (door bedrijfspsychologisch geschoolde waarnemers) en de indirecte waarneming, dit is inzage van vastleggingsstukken van het beslissingsproces. Mijs inziens kan hier inderdaad blijken of „strategie” in de onderhavige onderneming is: het beslissen inzake de grote lijnen van het handelen in de toekomst, op basis van grondige analyse van cijfers over eigen sterkte en zwakte, c.q. de ontwikkeling van de omgeving (bijv. markt, vestigingsplaats); of dat wat „strategische beslissingen” genoemd worden eerder reacties dan anticipaties zijn.

Of er sprake is van voldoende betrouwbare meetmethoden ten behoeve van de policy audit is een vraag die slechts een enkele voorstander volmondig met „ja” durft te beantwoorden. Zelfs een warm pleiter voor de management audit als Secoy is van mening dat er een „lack of an established body of generally accepted auditing standards and procedures for management” is, evenals een „lack of an established body of standards for the evaluation of managerial abilities and performance”.

Ik ben het echter eens met De Heer, wanneer hij stelt dat het zoeken naar *harde* normen het zoeken naar de Steen der Wijzen is. De aan de leiding te stellen eisen zijn niet zwart/wit en voor-alle-situaties-gelijk te omschrijven. Ook de reeds genoemde multifasentheorie van Mulder wijst op dit polyvalente karakter. Een voor alle omstandigheden gelijkelijk geldend model, zoals de bekende formules van de goederen- en geldkringloop, zal mijs inziens voor de beoordeling van de strategische procedures niet te construeren zijn.

Uit eigen ervaring weet ik echter dat in het advieswerk steeds vaker oordelen worden uitgesproken over strategische procedures. Vertoont trouwens de derde fase van de door Duinhof beschreven bedrijfsdoorlichting niet vele elementen van een policy audit? (In deze fase gaat het om de vraag: in hoeverre onderkent het bedrijf de laatste ontwikkelingen en haakt het daarop in?)

Aan de *technische* mogelijkheid van een policy audit geloof ik dan ook wel. Al is een verdere ontwikkeling van normen en marges wenselijk. Maar waren er ook al niet (verantwoorde) accountantsverklaringen, toen de normen van bedrijfseconomie en accountancy nog in het *ontwikkelingsstadium* verkeerden?

B. DE OPERATIONAL AUDIT

Verschillende auteurs geven meer of minder uitgebreide lijsten van tijdens de operational audit te beantwoorden vragen. Met behulp hiervan zou voor iedere onderneming een eigen „management-audit-programma” zijn op te stellen.

Dodwell geeft een goed voorbeeld van een systematische aanpak van de operational audit (die mijs inziens op analoge wijze voor de policy audit gebruikt kan worden):

Hij begint met een „preliminary survey”, waarbij de gehele onderneming met behulp van een beperkte checklist wordt beoordeeld. Op grond hiervan en van de tijdens de financiële controle opgemerkte vraagpunten wordt in de daarvoor in aanmerking komende onderdelen een „depth audit” ingesteld.

Bij deze „depth audit” worden telkens drie principiële vragen gesteld, te weten:

- 1 Bestaan er beleidsvoorschriften; zijn deze voldoende?
- 2 Zo ja, hoe vindt de uitvoering plaats?
- 3 Zijn er maatregelen waardoor de leiding de resultaten van de uitvoering gerapporteerd krijgt?

Hoewel de systematiek mij aantrekkelijk voorkomt, kan ik mij niet aan de indruk onttrekken dat deze vorm van operational audit (die ook door Morse wordt voorgestaan) uitgaat van de scientific-management-filosofie. Het menselijk aspect ontbreekt namelijk nog.

Rensis Likert slaat weer naar de andere kant door, wanneer hij meent, dat het voornaamste criterium (naast het financieel jaarresultaat) het moreel, anders gezegd: het arbeidsklimaat, zou zijn. Een criterium overigens dat volgens hem bij de huidige stand der techniek voldoende nauwkeurig meetbaar is.

Baden en Van der Torn wijden wél aandacht aan de motivatie naast de technische onderwerpen, in tegenstelling tot Bosch.

Overigens moge ik hier nog Van Rietschoten vermelden, die als leidraad voor een beoordeling van de doelmatigheid van de leiding verwijst naar de controle-vragen van Starreveld. Wil dit zeggen dat een operational audit niets anders zou zijn dan een beoordelen van de in Nederland reeds lang bekende „interne controle”?

Ik meen hierop ontkennend te moeten antwoorden. Starreveld's begrip „interne controle” omvat immers minder dan de „internal control” volgens het CPA Handboek.

Voor de operationele processen is voornamelijk het criterium van de efficiency (de doelmatigheid) van belang. Jarenlang heeft het werk van organisatie-adviesbureaus zich met meten, beoordelen en normeren van uitvoerende werkzaamheden beziggehouden. Ik meen dan ook wel te mogen stellen dat op dit gebied inmiddels voldoende ervaring is opgedaan.

Ten aanzien van de beoordeling van beslissingsprocedures en van structuren (de „organisatorische beslissingen” van Ansoff), waar naast de doelmatigheid de doelgerichtheid een rol speelt, is mijn inziens minder ervaring aanwezig. Toch zijn ook hier wetenschap en praktijk voldoende gevorderd om uitspraken te kunnen doen, zij het met ruimere marge dan bij de exacte efficiency-oordelen mogelijk is.

C. DE EXTENDED INTERNAL AUDIT

Met uitzondering van de laatste alinea, geldt het sub B vermelde gelijkelijk voor de extended internal audit. Technisch zie ik derhalve geen enkel probleem ten aanzien van de mogelijkheid deze vorm van management audit uit te voeren.

3 Aan wie gerapporteerd wordt

Ten aanzien van de rapportering zijn er een aantal mogelijkheden, namelijk aan:

- a. de leiding
- b. commissarissen
- c. aandeelhouders en derden
- d. overheid

A. RAPPORTERING AAN DE LEIDING

De meeste auteurs zien de management audit als een verbijzonderd controle-middel ten behoeve van de leiding. Voor de interne accountants, die de management audit als een „extended internal audit” zien, is dit een logische zaak: rapporteren aan derden behoort niet tot hun functie. Ook voor de externe accountants in de Verenigde Staten is rapportering aan de leiding een vanzelfsprekende zaak.

Een zichzelf „tegenstander van de management audit” noemende auteur als Carmichael verzet zich slechts tegen de management audit ten behoeve van derden en erkent de management audit ten behoeve van de leiding expliciet als een weinig probleem-veroorzakend feit.

B. RAPPORTERING AAN COMMISSARISSSEN

Bij de rapportering aan commissarissen wordt de management audit (mede) gebruikt als verbijzonderd controle-middel *op* de leiding (evenals bij de hierna te behandelen rapportering aan aandeelhouders, derden en/of overheid). De „vader” van de management audit, T. G. Rose, presenteert de management audit (lees: operational audit) uitsluitend als een informatie-middel voor de Board of Directors. Ik neem overigens aan dat diegenen die rapportering aan aandeelhouders voorstaan impliciet ook rapportering aan de directie en commissarissen bedoelen.

C. RAPPORTERING AAN AANDEELHOUDERS EN DERDEN

(In het kader van het onderwerp wordt hier onder aandeelhouders die groep verstaan, die alleen over gepubliceerde informatie kan beschikken.)

Burton is de eerste die rapportering aan derden voorstelt. Van der Torn blijkt eveneens een voorstander van een verklaring ten behoeve van derden; deze zal zich zijns inziens uit de rapportering aan leiding, respectievelijk commissarissen vanzelf ontwikkelen.

In de recente literatuur worden steeds meer voorstanders gevonden van de „two-tier audit”, dit is de combinatie van financial audit en operational audit, uitmondend in een verklaring ten behoeve van derden (Secoy, Robertson, Commissie Toekomstverkenning).

Het zal weinig verbazing verwekken dat accountants in overheidsdienst (Power, Morse) voorstanders zijn van een management audit van gesubsidieerde instellingen met rapportering aan de subsidie-verlenende instantie.

D. RAPPORTERING AAN DE OVERHEID

Wanneer de auditor rapporteert aan de overheid, fungeert hij als onbezoldigd opsporingsambtenaar. Wij kennen deze „meldingsplicht” in Frankrijk (de „commissaire aux comptes”).

In Finland en Zweden is de accountant verplicht tot een „evaluation of

management performance" in zijn verklaring. Blijkens het artikel van Bomeli wordt hier niet méér onder verstaan dan toetsen van de handelingen van de leiding aan wetten en statuten. Bovendien is hier geen sprake van een rechtstreekse rapportering aan de overheid: slechts in de verklaring zelf wordt de afwijking opgenomen en dan alleen nog wanneer de directie deze niet zelf in het jaarverslag vermelden wil.

„De accountant, morgen? ” stelt wel een meldingsplicht door de accountant van *wetsovertredingen* voor.

Van een rapportering van de resultaten van een *management audit* aan de overheid is, het bovenstaande overziende, in wezen nergens sprake. Mijns inziens terecht, zolang de overheid of een overheidsorgaan niet belast is met het toezicht op de onderneming. Is dit laatste wel het geval, dan is de aanstelling van een speciale controleur *door de overheid* op zijn plaats. Deze controleur kan zowel een accountant in dienst van de overheid zijn als een „public accountant”, mits deze laatste niet tevens de accountant van de betreffende onderneming is. Samenvoeging van beide functies zou namelijk ernstige gevaren voor de vertrouwensrelatie accountant-opdrachtgever kunnen meebrengen.

4 Vorm en inhoud van de rapportering

Het is nuttig een onderscheid te maken in rapportering aan de leiding en rapportering aan derden.

A. RAPPORTERING AAN DE LEIDING EN/OF COMMISSARISSEN

Het is in de Verenigde Staten geen gebruik de verklaring inzake de jaarrekening vergezeld te doen gaan van een rapport, zoals in Nederland. Vandaar de uitdrukkelijke aanbeveling van bijvoorbeeld Stone om jaarlijks in een „management letter” opmerkingen en adviezen inzake verbeteringen en gebruik van de administratie schriftelijk vast te leggen.

De rapportering aan de leiding van de resultaten van een management audit (hetzij policy audit, hetzij operational audit) zou eveneens door middel van een „management letter” kunnen plaatsvinden. De „management letter” wordt echter (ook in Nederland) over het algemeen slechts gebruikt voor de opmerkingen naar aanleiding van bevindingen tijdens de normale financial audit. Volledigheid wordt expliciet uitgesloten. Het is mijns inziens dan ook af te raden een rapport van de management audit in de vorm van een „management letter” te gieten of die naam te geven: aan een management audit behoort immers, hoe beperkt de omschrijving van het werktelein ook zij, een systematisch onderzoek ten grondslag te liggen. En niet slechts een aantal toevallige ontdekkingen tijdens een onderzoek dat een geheel andere doelstelling heeft (d.i. de financial audit).

Het resultaat van de hiervoor genoemde two-tier-audit behoort om deze reden evenmin in de vorm van een „management letter” te worden gegoten. Laat de „management letter” zijn wat toevallige en veelal vrijblijvende inhoud houden: als zodanig vervult hij een nuttige functie.

Welke vorm moet het rapport dan wél hebben?

De geraadpleegde auteurs zijn het erover eens, dat het rapport niet kan volstaan met een kwalificatie sec „dat de leiding zich houdt aan general accepted standards of management” (daargelaten of deze standards wel bestaan).

Volgens hen moeten worden vermeld:

- omschrijving van de onderzochte gebieden („scope of the audit”)
- de gehanteerde onderzoekprocedures en normen
- de voornaamste bevindingen
- het waarde-oordeel over het geheel.

(Van der Torn maakt geen expliciet onderscheid tussen de laatste twee.)

Hoewel de aanvaardbaarheid van een dergelijke „scope”-vermelding communis opinio schijnt te zijn, wijs ik deze positieve opsomming van verrichte werkzaamheden af. Mijns inziens zal, evenals bij de financial audit het geval is, de „scope” negatief benaderd moeten worden om geen misverstanden te veroorzaken.

Moeten in het rapport ook aanbevelingen worden gedaan?

Van der Torn is van mening dat het - formeel gezien - onjuist is in het rapport aanbevelingen toe te voegen. Hij moet echter toegeven dat in de praktijk deze scheiding van diagnose en therapie niet altijd mogelijk is. De overige schrijvers zien juist het doen van aanbevelingen als het middel bij uitstek om het doel van de management audit te bereiken, dit is: verbeteren van de bedrijfsresultaten.

Mijns inziens is het doen van formele aanbevelingen niet strikt noodzakelijk om dit doel te bereiken. Voldoende is het „de leiding een spiegel voor te houden” (daartoe zou overigens een short-form-report ten enen male ongeschikt zijn). Maar dit ontslaat de auditor niet van de plicht om zijn cliënt, wanneer deze van dit spiegelbeeld schrikt, de weg te kunnen wijzen naar verbetering.

B. RAPPORTERING AAN AANDEELHOUDERS, DERDEN EN/OF OVERHEID

Bij de rapportering aan leiding en commissarissen zijn vorm en bewoordingen niet zo enorm belangrijk, omdat deze steeds door een mondelinge toelichting kunnen worden aangevuld, respectievelijk een verkeerde conclusie van de lezer kan worden gecorrigeerd.

Zodra echter van rapportering aan derden sprake is, wordt de verklaring tot enig communicatiemiddel.

Dit kan leiden tot een tweetal verschillende opvattingen:

- 1 De verklaring moet zoveel mogelijk gestandaardiseerd worden, zowel qua vorm als qua bewoordingen (de zgn. short form).
- 2 De verklaring moet zo volledig mogelijk de gevolgde onderzoeksmethoden en de toegepaste normen beschrijven (de zgn. long form).

Voor de accountantsverklaring bij de jaarrekening is de „short form” gebruikelijk. Zou dit dan ook mogelijk zijn voor de management audit? De vergelijking gaat slechts op wanneer de leiding van de onderneming naast de financiële jaarrekening een verantwoording zou afleggen over de overige aspecten van haar beleid in een zgn. „management representation”. In dat

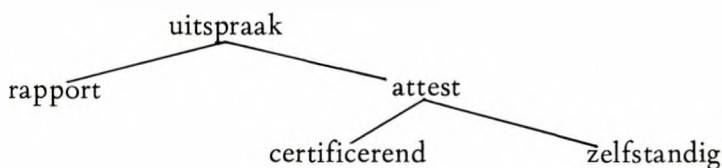
geval zou de short form alleen behelzen dat de management representation een getrouw beeld van het gevoerde beleid (policy audit) en/of wijze van uitvoering van dit beleid (operational audit) geeft: eenzelfde „certificeren” dus als de huidige accountantsverklaring.

In de Nederlandse accountancy-literatuur worden de termen „attesteren” en „certificeren” veelvuldig gebruikt. Het is hier de plaats om even op de terminologie in te gaan, aangezien de woorden meestal door elkaar worden gebruikt. Zo schrijven, Blokdijk, Boschma en Pon in hun geciteerde artikel „attesteren is het geven van een certificaat bij door anderen afgegeven verantwoordingen”. Mijns inziens is dit aan Limperg ontleende woordgebruik taalkundig onjuist.

Het lijkt mij daarom nuttig een aantal termen, die ik in het vervolg van dit artikel zal gebruiken, te definiëren:

- rapport: een uitspraak ten behoeve van de leiding (i.c. directie en commissarissen)
- attest: (letterlijk: „getuigenis”) een uitspraak ten behoeve van derden
- certificeren: (letterlijk: „zekerheid verschaffen”) het sterk maken van andermans uitspraak ten behoeve van derden, een „verklaring van getrouwheid geven”.

Schematisch voorgesteld:



Wanneer er geen „management representation” aanwezig is, krijgt de rapportering van de resultaten van de management audit aan derden dus een geheel ander karakter. Het zelfstandige attest wordt een soort „vonnis”, dat met redenen omkleed moet zijn, zodat de short form hier zeker misplaatst zou zijn.

Carmichael valt in februari 1970 de attesterende management audit aan door erop te wijzen dat nog niemand het gewaagd heeft een voorbeeld van een rapport te geven. Robertson en Secoy nemen deze handschoen op, elk met een eigen uitgangspunt.

Robertson gaat uit van de aanwezigheid van een „management representation”. Hij geeft een opsomming van de onderwerpen die in deze „representation” voor moeten komen. Over het certificerend attest zegt hij echter niet veel meer dan een paar algemeenheden.

Secoy gaat uit van een zelfstandig attest van de management auditor. Hij beëindigt zijn artikel met een volledig uitgewerkt voorbeeld van zo’n attest,

dat min of meer als standaard gezien kan worden. In dit attest zijn de volgende paragrafen opgenomen:

- 1 scope and limitations
- 2 used management auditing standards and procedures
- 3 attestation (= appraisal of management)
- 4 major findings
- 5 major deficiencies
- 6 denial of any responsibility for the activities of the management of the company or the results of its operations.

Conclusie

Hoewel ik de zorgvuldige uitwerking van Secoy bewonder, kan ik toch geen waardering hebben voor de door hem voorgestelde vorm.

Alle bezwaren die hier te lande zijn gerezen tegen het vermelden van de verrichte werkzaamheden in de accountantsverklaring (zoals onvolledigheid, onbegrip bij de lezer, verkapte voorbehouden) gelden onverkort voor Secoy's voorstel. Mijns inziens is er een duidelijk verband tussen de opdracht, de aard van de verklaring en de vorm.

Dit leidt tot de volgende mogelijkheden:

- 1 *Rapporteren van de leiding.* Deze behoort een vorm te hebben die is te vergelijken met het accountantsrapport en/of het rapport van de organisatieadviseur. Het verschil tussen deze beide is dat de organisatieadviseur meestal zijn werkzaamheden (summier) opsomt. Bij de management audit zou, zoals eerder is aangegeven, deze opsomming de schijn van beperking van verantwoordelijkheid kunnen wekken. Daarom is in dit geval slechts een negatieve benadering geoorloofd.
- 2 *Rapportering aan derden.* Mijns inziens is alleen een certificerend attest mogelijk. Geheel overeenkomstig de accountantsverklaring bij de jaarrekening dient deze een „short form” te zijn bij de „management representation”. In het tweede deel van dit artikel zal ik nog op dit punt terugkomen.
- 3 *Rapportering aan een derde ingevolge een afzonderlijke opdracht door deze derde.* De Heer noemt deze mogelijkheid en klasseert hem vervolgens als „investigation”. Ik neem zijn suggestie gaarne over, omdat ik als kenmerk van de „gewone” management audit het periodieke weerkeren zie. (Hoewel dat tot nu toe in dit artikel niet expliciet gesteld is.) Het rapporteren inzake deze „investigation” kan mijns inziens in de vorm van de long form plaatsvinden (ook hier weer een parallel met de financiële investigation).

5 Wie voert de management audit uit?

Rose legt de uitvoering van de management audit in handen van een ervaren manager (minstens 15 jaar ervaring). Anderen achten de interne, resp. de externe accountant de aangewezen persoon. Mijns inziens hebben beide partijen ongelijk; de management audit bestrijkt een dusdanig breed terrein van

kennis en ervaring, dat het onmogelijk is alle benodigde kwaliteiten in één man te verenigen. De management audit moet dus verricht worden door een *team* van deskundigen.

Hoe moet dit team worden samengesteld en wie zal de leiding hebben?

Het ligt voor de hand dat het antwoord afhangt van het object van de management audit. Ik zal de vraag dus beantwoorden aan de hand van de drie door mij onderscheiden soorten van management audits. Gaan wij eerst eens na wat er in de literatuur over te vinden is.

A. DE „EXTENDED INTERNAL AUDIT”

Harmeyer beschrijft hoe het interne management-audit-team van het California Institute of Technology is samengesteld, namelijk uit:

accountants
automatiseringsdeskundige
systeemanalist
wiskundig econoom
industrial engineer.

B. DE OPERATIONAL AUDIT

(Bij deze audit worden ook de organisatiestructuur en de beslissingsprocedures geëvalueerd.)

De enige auteur van deze richting, die een nadere aanduiding van de samenstelling van het team geeft, is Secoy. Hij stelt een team voor, bestaande uit:

accountant
2 assistent-accountants
systeemanalist
financieel analist
produktie-analist
bedrijfspsycholoog.

C. DE POLICY AUDIT

Als exponent van de policy audit kunnen wij Baden nemen. Hij gaat ervan uit, dat er voor het uitvoeren van policy audits een gespecialiseerd bureau moet worden opgericht, waarin hooggekwalificeerde specialisten zijn verenigd. Hij denkt aan: accountants, juristen, actuarissen, chemici, fysici, electrotechnici, werktuigbouwkundigen, bankiers, marketing deskundigen en filosofen.

Merkwaardig is dat in deze overdadig aandoende opsomming de gedragswetenschappen ontbreken. Overigens is zijn „bureau” gebaseerd op de veronderstelling dat alleen top-vakmensen een vakgenoot kunnen beoordelen. Het komt mij voor dat dit te ver gaat. Het is mijns inziens niet noodzakelijk voor het kunnen verrichten van een management audit dat de beoordelaar volledig „op de plaats van de beoordeelde” kan gaan zitten. Organisatie-adviseurs bewijzen dagelijks dat evalueren en adviseren voor een groot deel op getrainde waarneming en beoordeling van processen en procedures gebaseerd kunnen zijn.

Een vierde voorbeeld van de samenstelling van een team voor een management audit ontleen ik aan het eerder genoemde artikel van Duinhof, waarin deze een „bedrijfsdoorlichting” beschrijft, die vele elementen van een gecombineerde policy en operational audit heeft. (Hoewel hij het woord management audit niet gebruikt, verwijst hij voor de definities van bedrijfsdoorlichting naar Van der Torn.)

Duinhof stelt het volgende team voor:

marketing deskundige
gedragswetenschappelijk specialist
produktie-deskundige
(meestal) informatiedeskundige

Een financieringsspecialist is zijns inziens slechts in bijzondere gevallen noodzakelijk, omdat „de marketing- of de produktieman veelal voldoende financiële kennis hebben om ook de financiële inbreng voor hun rekening te nemen”. Me dunkt: wel enige over-statement.

Conclusie

Tussen team A en team B is weinig verschil. Aan B is een psycholoog toegevoegd. Mijns inziens speelt het gedragswetenschappelijke aspect ook al een rol bij de beoordeling van het uitvoerende werk (o.a. ten aanzien van werkstructurering, werkomgeving, team-samenstelling, opdrachtformulering etc.). Zowel bij A als bij B ontbreekt voorts de commercieel deskundige, terwijl naar mijn mening ook commerciële activiteiten onderwerp van zowel de operational als de extended internal audit behoren te zijn.

Mijn conclusie luidt dan ook dat de samenstelling van het team voor alle drie vormen van management audit dezelfde moet zijn. Het verschil komt slechts tot uiting in de te bestuderen objecten, niet in de multidisciplinaire (of liever: interdisciplinaire) benadering. In dit team dienen dan vertegenwoordigd te zijn:

financieel deskundige
marketing-specialist
produktie-analist
informatie-analist
bedrijfssocioloog.

Het verschil tussen Duinhof en mij lijkt gering, maar is essentieel: zonder financieel deskundige en zonder de *permanente* aanwezigheid van een informatie-analist (d.i. een hoog gekwalificeerde deskundige op het terrein van de al-dan-niet-geautomatiseerde informatieverwerking en -verstrekking) is een verantwoorde management audit mijns inziens niet mogelijk.

II. DE REGISTERACCOUNTANT EN DE MANAGEMENT AUDIT

Zowel management consultants als in het accountantsberoep werkzame registeraccountants stellen dat de management audit tot hun werkterrein zou

behoren. De accountants wijzen daarbij op het feit dat zij in feite reeds een deel van het werk doen en dat de aanwijzingen voor de depth audit (de tweede fase van de management audit) veelal reeds tijdens de financial audit verkregen kunnen worden.

Bij nadere uitwerking van dit probleem wil ik gebruik maken van de onderscheiding van Pon in diens artikel betreffende de accountant als organisatie-adviseur:

- 1 Kan de accountant het?
 - 2 Wil de accountant het?
 - 3 Mag de accountant het?
- en daaraan toevoegen
- 4 Moet de accountant het?

1 Kan de accountant het?

Naar mijn mening is geen enkele registeraccountant in staat een management audit *zelfstandig* uit te voeren, of het nu een „extended internal audit”, een „operational audit” of een „policy audit” betreft. De hiervoor vereiste kennis en ervaring zijn zo omvangrijk dat alleen een *team* van deskundigen het aan kan.

Wanneer de accountant echter de (leiders-)capaciteiten bezit om onder zijn verantwoordelijkheid een dergelijk team te laten functioneren, is hij wel in staat een management audit uit te (laten) voeren.

Uit de inventarisatie van werkzaamheden op het gebied van de organisatie in het desbetreffende rapport van de Commissie van Advies inzake Organisatievraagstukken van het N.I.v.R.A. (de C.A.O.) blijkt dat alle voor de management audit vereiste kennis en vaardigheden binnen het accountantskantoor aanwezig kunnen zijn (ten dele in de algemene sector, ten dele in de organisatie-adviessector). Hoewel niet expliciet in de lijst opgenomen, wordt ook het terrein van de intermenselijke relaties bestreken (blz. 508).

Opgemerkt moet worden dat het om een discussiestuk van de C.A.O. gaat. Voor de realisatie van zijn voorstel ziet de C.A.O. het mogelijk maken van andere samenwerkingsvormen binnen het accountantskantoor welhaast als een vereiste.

Pon gaat in zijn genoemde artikel uit van de voorschriften van de Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants. Zijn opmerkingen zijn mijns inziens zonder meer van toepassing op eventuele samenwerking met deskundigen, niet registeraccountants zijnde, ten behoeve van de management audit. Zijn conclusie, dat coördinatie van deskundigen door de accountant in principe mogelijk is, geldt dus ook voor de management audit.

Voor wat betreft de „extended internal audit” kan verwezen worden naar het feit dat deze in de praktijk reeds voorkomt. Bij een onderzoek in 1969/1970 door Choi onder 114 leden van het Institute of Internal Auditors in Philadelphia bleek 83% van de 53 respondenten aan operational auditing te doen, waarvan meer dan de helft reeds langer dan vier jaar. Opmerkelijk is dat ruim 40% zelfs meer dan tweederde van hun tijd aan operational auditing besteedde (dus nog niet éénderde deel aan de financial audit).

Wanneer de vraag wordt gesteld: „is de accountant in staat een management audit uit te voeren? ”, dan kan, gezien het bovenstaande, het antwoord luiden: „ja, indien hij binnen zijn organisatie over de juiste mensen beschikt.” Wordt echter de vraag gesteld: „zijn de accountants hiertoe momenteel voldoende geëquipeerd? ”, dan vermoed ik dat misschien alleen de grootste maatschappen over (een te beperkt aantal van) de vereiste specialisten binnen hun kantoren beschikken.

Mogelijk zullen er wel interne accountantsdiensten zijn die, samen met aanwezige organisatie-afdelingen, de bemanning van een management-auditteam zouden kunnen verzorgen.

2 Wil de accountant het?

Wanneer wij de weinige publicaties in Nederland nagaan, dan blijken bijna uitsluitend voorstanders van de management audit (in de een of andere vorm) te schrijven. Wanneer wij nagaan wat er in Nederland van gerealiseerd is, zou de conclusie wel eens kunnen luiden dat de zwijgende meerderheid tegen is. De grote begripsverwarring en de aangeboren voorzichtigheid van de Nederlandse accountant zouden hier debet aan kunnen zijn.

3 Mag de accountant het?

De bezwaren, die tegen de accountant kunnen worden aangevoerd zijn:

- de onvoldoende deskundigheid
- collisiegevaar
- onjuiste mentaliteit.

In het voorgaande is reeds aangetoond dat het verkrijgen van voldoende deskundigheid binnen het team mogelijk is. Uiteraard zal de als teamleider fungerende accountant zich de benodigde kennis en kunde om als teamleider te fungeren eigen gemaakt moeten hebben. Een principieel bezwaar is echter niet aanwezig.

Voor wat betreft de mentaliteit verwijst Louwers naar de neiging van de accountant de „controls” in de eerste plaats te bezien vanuit het gezichtspunt van hun „protective effectiveness” en deze niet ook te beoordelen op hun „effectiveness in generating profits and preventing avoidable loss”. Het komt mij voor dat ook dit geen principieel bezwaar behoeft te vormen, aangezien deze instelling uiteraard verandert zodra de management audit in een goed fungerend team gepraktiseerd wordt.

Ernstiger lijkt het collisiegevaar. Het gaat daarbij niet eens zozeer om de vraag of de accountant objectief blijft als wel om wat het publiek, beter gezegd het maatschappelijk verkeer, ervan denkt. Hoofdfunctie van de als accountant naar buiten tredende registeraccountant is het vertrouwen. Wanneer hieraan getornd wordt doordat het publiek hem verdenkt van verlies van objectiviteit, dan is er ernstige schade aan het beroep berokkend.

Voor een nadere bespreking van dit onderwerp is het wenselijk een onderscheid te maken tussen de registeraccountant die fungeert als interne accountant en degene die fungeert als externe accountant.

A. DE INTERNE ACCOUNTANT

Voor de interne accountant speelt het collisiegevaar minder, omdat hij niet in het maatschappelijk verkeer treedt. Tegen operational auditing door een intern accountant zal dus weinig bezwaar zijn, en nog minder tegen een „extended internal audit”, temeer daar de opdracht tot financial en tot operational auditing hem door dezelfde functionaris wordt verstrekt, voor wie bovendien ook de rapportering bestemd is. De bloeiende praktijk van de „Internal auditor” is er getuige van (zie Choi).

Dat de interne accountant een policy audit zou mogen verrichten, wijs ik af. Daar deze policy audit neerkomt op beoordeling van zijn meerder(en) vormt de onafhankelijkheid als „state of mind” mijns inziens een te wankel basis.

B. DE PUBLIC ACCOUNTANT

Zowel Van der Torn als de Commissie Toekomstverkenning voelen zich ten aanzien van het collisiegevaar bij de externe accountant niet zo zeker, zoals blijkt uit hun advies de management audit niet te laten verrichten door de controlerende accountant. Overigens gaan door deze scheiding enkele van de voordelen van de accountant als management auditor verloren, onder andere de reeds bestaande continue (persoonlijke) vertrouwensrelatie.

Ik meen dat het nuttig is voor een beoordeling van dit probleem een nader onderscheid te maken tussen de management audit, die resulteert in een rapportering aan de leiding (eventueel commissarissen) en de management audit, die resulteert in een attest, d.i. een te publiceren of aan anderen dan de leiding te verstrekken verklaring.

a. De management audit ten behoeve van de leiding

Voor wat betreft de niet-attesterende management audit ontstaat een situatie die geheel gelijk is aan de situatie die aanwezig is bij het verlenen van adviezen door de controlerend accountant, c.q. diens organisatie-adviesafdeling. In het algemeen worden deze laatste adviezen niet geacht het collisiegevaar met zich mee te brengen, zolang zij buiten het strategisch terrein blijven. Consequent doorredenerend wil dit zeggen dat de operational audit ten behoeve van de leiding geen collisiegevaar veroorzaakt en als zodanig geoorloofd is. De policy audit houdt zich, strikt genomen, niet met de strategie zelf bezig, maar alleen met de procedures. Het is dus mogelijk te verdedigen dat ook deze geoorloofd is. Die accountants, die vanwege het collisiegevaar momenteel geen adviezen willen geven die de strategie kunnen beïnvloeden, zullen zeker de policy audit afwijzen.

Anderzijds is er in de V.S. een onderzoek verricht door Titard in 1970 inzake de mening van het maatschappelijk verkeer over het collisiegevaar bij controle en advies door eenzelfde accountantsmaatschap.

Het resultaat is onthullend: bijna 20% van de respondenten was van mening dat het verrichten van management audits (= operational audit?) enig verlies van onafhankelijkheid bij de financiële controle veroorzaakt. Bovendien was 12% van mening dat het verrichten van management audits verboden moest worden, ook al zouden financial en management audit door verschillende personen worden uitgevoerd.

Het is niet in te zien dat dit resultaat in Nederland principieel anders, dan wel gunstiger, voor de management audit zou zijn. Is dit percentage voldoende om de management audit te veroordelen?

Uit de tabellen blijkt tevens dat het onjuist is te veronderstellen dat het geven van adviezen op het gebied waar de accountant bij uitstek deskundig geacht wordt een geringer collisiegevaar met zich meebrengt dan adviseren op verderaf gelegen terreinen. Fusie-adviezen worden als veel gevaarlijker beschouwd dan de management audit. Adviezen terzake van budgettering zijn bijna even gevaarlijk als een management audit.

De conclusie luidt mijns inziens òf: „De accountant moet afzien van iedere vorm van advies op de terreinen waarop hij deskundig is”, òf: „Er is geen reden het collisiegevaar zodanig groot te achten dat van de adviesfunctie om die reden moet worden afgezien. Dus ook niet van de management audit”. De laatste conclusie maak ik tot de mijne.

b. De management audit ten behoeve van derden

Bij de attesterende management audit hebben wij twee mogelijkheden onderscheiden:

- een certificerend attest bij de „management representation”,
- een zelfstandig attest.

(N.B. Het rapport naar aanleiding van een investigation laat ik hier buiten beschouwing.)

Het certificerend attest

Wanneer wij de „management representation” net zo beschouwen als object van ons onderzoek als de „financial representation” het object van het accountantsonderzoek is, dan ligt het collisieprobleem in beide gevallen gelijk, zo schrijft Robertson.

Het komt mij voor dat hier weinig tegen in te brengen is. Of een verklaring (lees: certificerend attest) kan worden afgegeven bij een „two-tier representation”, dit is een financieel verslag + een directieverklaring over de toestand van de organisatie, is dan alleen nog een kwestie van deskundigheid van de accountant en van de aanwezigheid van een aanvaardbaar geheel van normen en technieken.

Wanneer sprake is van rapportering aan derden wil ik de eisen aan normen en technieken in casu hoger stellen dan bij rapportering aan de leiding van het bedrijf zelf. Of de thans aanwezige normen en technieken aan deze hogere eisen voldoen, acht ik vooralsnog voor wat betreft de beoordeling van strategische procedures en organisatie dubieus. Bovendien zal het dan wel nodig zijn dat de „management representation” een min of meer gestandaardiseerde vorm krijgt. De opstelling van Robertson zou daar een uitgangspunt voor kunnen zijn.

Ik wil overigens met nadruk herhalen dat het certificerende attest bij de management representation een short form moet zijn: op grond van alle argumenten die leiden tot de short form van de huidige accountantsverklaring bij de jaarrekening.

Het zelfstandig attest

Zoals ik reeds in het eerste deel van dit artikel heb uiteengezet, is Secoy een voorstander van een zelfstandig attest. Ook „De accountant, morgen?” propageert, als ik het juist interpreteer, een zelfstandig attest.

Gezien mijn reeds hiervoren gereleveerde bezwaren tegen het zelfstandig attest van een „management auditor” in het algemeen, zal het duidelijk zijn dat ik afgifte van een zelfstandig attest door een registeraccountant zeker afwijs. Zelfs al zou een modus gevonden kunnen worden voor vorm en inhoud van een dergelijk attest.

4 Moet de registeraccountant het?

De voorstanders van de management audit stellen niet alleen dat de accountant de management audit in zijn dienstenpakket kan opnemen, maar zelfs dat hij het móét. Zij voeren hiervoor de volgende argumenten aan:

- a. er is behoefte aan méér informatie dan de huidige jaarrekening verschaft;
- b. de accountant is de aangewezen persoon om hieraan te voldoen;
- c. doet de accountant het niet, dat doen anderen het wel, en verschaalt het beroep.

In hoeverre zijn deze argumenten steekhoudend?

A. IS ER BEHOEFTE AAN MEER INFORMATIE?

Bij de leiding

In het Financieel Dagblad van 26 november 1970 staat een verslag van het jaarlijkse congres van de Junior Kamers. Tijdens dit congres sprak J. B. van den Berg, managing director van McKinsey, over de vier belangrijkste factoren die een bedrijfscrisis veroorzaken. Deze zijn:

- 1 een plotselinge onvoorziene ramp
- 2 het niet of onjuist reageren van het management op veranderingen buiten de onderneming (50% van de gevallen)
- 3 een verkeerde interne structuur
- 4 het verliezen van de controle over het bedrijf (25% van de gevallen).

In bijna alle gevallen van een crisis was er sprake van een „niet-weten”, van gebrek aan relevante informatie. Er is dus duidelijk behoefte aan meer informatie, zowel bij de leiding als bij commissarissen (zie ook artikel De Langen). Een goed uitgevoerde policy audit en operational audit te zamen door een extern accountant zouden mijns inziens de informatie sub 2 t/m 4 aan de leiding kunnen verschaffen. De interne accountant zou echter eveneens voor een belangrijk deel van deze informatie kunnen zorgen.

Bij het maatschappelijk verkeer

Koppen stelt in een artikel in het Arbeidskundig Tijdschrift dat er een ontwikkeling is waar te nemen van „leidinggeven aan het beheersingsproces” (= scientific management) naar „leidinggeven aan het vernieuwingsproces” (= managerial break-through). Dit sluit aan bij het in de aanvang van dit artikel opgenomen schematisch overzicht van management-benaderingen.

Is er nu in het karakter van de accountantsverklaring eenzelfde ontwikkeling mogelijk? De huidige verklaring zou dan de informatie over de status quo geven; de management-audit-verklaring de informatie over de „problem solving capacity”.

De Wet op de Jaarrekening is een consolidatie van 70 jaar ontwikkeling. Deze stelt een jaarrekening verplicht, die voornamelijk retrospectief is. In de waardering zitten echter prospectieve elementen. Is deze consolidatie een vastlegging van een stap in een verdere ontwikkeling? De wetgever loopt meestal achter de feiten aan. Er gaan stemmen op de jaarrekening uit te breiden met bijvoorbeeld „human resource accounting” (Evans, Bulte, De accountant morgen). De Barry Corporation activeert reeds de investeringen in de „human resources”, evenals Texas Instruments.

Een waardering van de leiding („the neck of the bottle is at the top”) is dan een volgende stap. Kort gezegd: er is een tendens om de lijn van de statische balans en de dynamische balans door te trekken van de „short term results” naar de „long term results”.

Heeft het maatschappelijk verkeer behoefte aan deze uitbreidingen of is het slechts een hobby van enkele schrijvers? Deze auteurs weten nauwkeurig wat „het maatschappelijk verkeer” verlangt; zonder dat ooit dit „maatschappelijk verkeer” expliciet naar hun mening gevraagd is. Zolang hier geen wetenschappelijk verantwoorde enquête van hen die dit „maatschappelijk verkeer” vertegenwoordigen heeft plaatsgevonden, is mijns inziens slechts sprake van een hypothese.

B. IS DE ACCOUNTANT DE AANGEWEEZEN PERSOON?

De accountant heeft inderdaad een aantal voordelen. Er is een „close relationship” met zijn huidige werk, zegt Graham Corbett. Vele gegevens komen reeds onder zijn ogen tijdens de financiële controle. De management audit kan als een logische aanvulling worden gezien van de financial audit.

Tegen de accountant kan hoogstens worden aangevoerd dat hij weinig gewend is te werken in een multidisciplinair team en dat zijn instelling „protective” zou zijn. Mijns inziens is dit te veranderen en dus niet van doorslaggevende betekenis.

Overigens geldt het bovenstaande zowel voor de interne als voor de externe accountant.

C. DE INHOUD VAN HET BEROEP

Zowel de gewenste verbetering van de aantrekkelijkheid van het beroep als de gevreesde verschraling zijn geen objectieve argumenten voor de noodzaak de management audit als een „must” voor de registeraccountant te zien. Met evenveel recht kan iedere andere beroepsuitoefenaar de management audit tot zich trekken „om de aantrekkelijkheid van zijn beroep te verhogen”.

De conclusie luidt dus: de registeraccountant *mag* de management audit opnemen in zijn dienstenpakket; er is hoogstwaarschijnlijk behoefte aan bij zijn cliënten, al denken deze voor het verrichten van onderzoeken naar de organisatie van beleid en uitvoering eerder aan een management consultant (zie Financieel Dagblad van 7 februari 1973). *Van objectief moeten is op dit*

moment geen sprake; hij is vrij om zijn keuze te doen. Maar als hij te lang aarzelt, heeft een ander al voor hem gekozen.

III. SAMENVATTING EN SLOTOPMERKINGEN

In het hiernavolgende schema is een poging gedaan de door mij verdedigde opvattingen inzake inhoud en toelaatbaarheid van de door mij onderscheiden vormen van management audits, voor zover verricht door als intern of extern accountant fungerende registeraccountants, samen te vatten.

Overzicht van de verschillende management audits

soort m-a	object	criteria	rapport aan	aanvaardbaar indien uitgevoerd door	
				intern acct	extern acct
extended internal audit	operations (incl. controls)	doelmatigheid	- leiding	JA	JA
			- commissarissen	DUBIEUS	JA
			- derden:		
			● certificerend	NEEN	JA
			● zelfstandig	NEEN	NEEN
		- overheid	NEEN	NEEN*	
operational audit	operations + organisatie en procedures	doelmatigheid	- leiding	JA	JA
			- commissarissen	DUBIEUS	JA
			- derden:		
			● certificerend	NEEN	DUBIEUS
			● zelfstandig	NEEN	NEEN
		- overheid	NEEN	NEEN	
policy audit	strategische procedures	doelgerichtheid	- leiding	NEEN	JA
			- commissarissen	NEEN	JA
			- derden:		
			● certificerend	NEEN	DUBIEUS
			● zelfstandig	NEEN	NEEN
		- overheid	NEEN	NEEN	

* tenzij met specifieke opdracht van de overheid

Ten slotte zou ik een poging willen wagen om een einde te maken aan de spraakverwarring, die ontstaat zodra het woord „management audit” gebruikt wordt, door het volgende voor te stellen:

- voortaan alleen het woord „management audit” te gebruiken wanneer er van *certificeren* sprake is;
- in de overige gevallen te spreken van „periodiek onderzoek van de operationele/organisatorische/strategische organisatie”
- een eenmalig onderzoek uitmondend in een zelfstandige verklaring ten behoeve van een derde aan te duiden als „investigation”.

Alfabetische literatuurlijst

- 1 H. I. Ansoff, *Corporate strategy*. Pelican books, A 932, p. 17-32
- 2 E. J. Baden, *Management audit*. The Accountant, sept. 1968, p. 408-412 en oktober 1968, p. 451-455
- 3 J. H. Blokdijk, P. M. Boschma, J. W. Pon, *Accountant of informatie-arbiter?* Financieel Dagblad 17-5-1972
- 4 E. C. Bomeli, *Management reviews by Scandinavian accountants*. The Journal of Accountancy, juli 1964, p. 33-37
- 5 Drs. P. G. Bosch, *Management audit: hoe functioneert de leiding?* Doelmatig Bedrijfsbeheer 1958, p. 24-26, 52-54, 74-75
- 6 F. Broadway, *You too may need a management audit*. British Industry Week, 3 jan. 1969, p. 20-21
- 7 Drs. J. Bulte, *Human resources accounting*. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde nov./dec. 1970, p. 469-478.
- 8 idem, *Arbeid als activum*. Intermediair, 7 jan. 1971
- 9 J. C. Burjon, *Management auditing*. The Journal of Accountancy, mei 1968, p. 41-46
- 10 D. R. Carmichael, *Some hard questions on management audits*. The Journal of Accountancy, febr. 1970, p. 72-74
- 11 Jong T. Choi, *Operational auditing*. The Internal Auditor, mei/juni 1971, p. 37-55
- 12 M. Clay, *Diagnosing company ailments*. Business Management, febr. 1970, p. 32-35 en maart. 1970, p. 36-39
- 13 P. E. Cloutier, *The management audit*. The Canadian Chartered Accountant, sept. 1966, p. 178-181
- 14 J. W. Dodwell, *Operational auditing: a part of the basic audit*. The Journal of Accountancy, juni 1966, p. 31-39
- 15 A. H. Duinhof, *Zes fasen bij het doorlichten van bedrijven*. Financieel Dagblad 5-7-'72
- 16 J. E. Evans, *Control - key to profit*. The Canadian Chartered Accountant, juli 1965, p. 22-25
- 17 P. Graham Corbett, *Auditing in the 1970's*. Studieconferentie Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers, London 1971, par. 2 en 9
- 18 W. J. Harmeyer, *Operational auditing: you, too, can be a consultant*. The Internal Auditor, juli/aug. 1971 p. 30-41
- 19 H. Koontz, *Making sense of management theory*. Harvard Business Review, juli/aug. 1962 p. 24-46
- 20 P. L. Koppen en P. Burger, *De veranderende samenwerking tussen externe adviseur en bedrijf*. Arbeidskundig Tijdschrift, dec. 1971 p. 513-526
- 21 Prof. ir. L. H. de Langen, *De toekomst van het commissariaat*. Intermediair, 28 jan. 1971, p. 1-5
- 22 R. Likert, *Measuring organizational performance*. Harvard Business Review, mrt/april 1958 p. 41-50
- 23 P. C. Louwers, *De interne accountant in internationaal perspectief*. De Accountant, aug. 1968, p. 718-743 en jan. 1969 p. 186-214
- 24 E. H. Morse, *Performance and operational auditing*. The Journal of Accountancy, juli 1971, p. 41-46
- 25 Prof. M. Mulder, *Multifasentheorie*. Besproken in Financieel Dagblad 30-8-1972
- 26 Prof. Drs. H. H. J. Nordemann, *De accountant in een veranderende wereld*, Oratie 5-6-'72
- 27 J. W. Pon, *Public accountants als organisatie-adviseurs*. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-huishoudkunde nov./dec. 1968, p. 554-562
- 28 M. Power, *Management auditing*. Local Government Finance, dec. 1969, p. 501-505 en jan. 1970, p. 27-32
- 29 Prof. A. M. van Rietschoten, *De Accountantscontrole in het Nederlandse bedrijfsleven anno 1966*. De Accountant, sept. 1966, p. 5-21
- 30 J. C. Robertson, *Replies to „Some hard questions on management audit”*. The New York Certified Public Accountant, sept. 1971
- 31 T. G. Rose, *The Management audit*. Gee & Co (Publishers) Ltd., 3e druk (1961)
- 32 Prof. dr. H. J. v. d. Schroeff, *Leiding en organisatie van het bedrijf*
- 33 T. G. Secoy, *A CPA's opinion on management performance*. The Journal of Accountancy, juli 1971, p. 53-59
- 34 Prof. R. W. Starreveld, *Leer van de administratieve organisatie*
- 35 M. L. Stone, *The management letter*. The Journal of Accountancy, okt. 1965, p. 77-80
- 36 P. L. Titard, *Independence and MAS - Opinions of financial users*. The Journal of Accountancy, juli 1971, p. 47-52
- 37 R. van der Torn, *Management audit*. N.I.v.R.A.-geschrift nr. 3, 1969