ACCOUNTANT EN „MANAGEMENT SERVICES"

door J. M. Vecht

In de buitenlandse vakbladen wordt de laatste tijd regelmatig gediscussieerd over de vraag of het op het terrein van de accountant ligt om „management services" te verrichten. Het kan nuttig zijn om aan de hand van enkele recente artikelen van buitenlandse collega's over deze materie een indruk te geven van de denkbeelden die daarover aan het ontstaan zijn.

Daartoe zullen hier een tweetal artikelen uit de buitenlandse vakpers worden besproken. Het betreft met name de - ook in de NIvA-uitgave „Uit het buitenland" afgedrukte - artikelen van *Robert M. Trueblood* („Journal of Accountancy", July 1961) en *James J. MacDonell* („The Canadian Chartered Accountant", July 1961). [1])

Voor *Trueblood* staat voorop, dat het verrichten van „management services" iets is, dat uit de functie van de accountant voortspruit: „The same expertness which is necessary to sound audit performance may also be logically applied by the C.P.A. to management consulting activities". Voorts heeft hij het over „the clear connection between the knowledge required to perform a professional audit and the knowledge useful in management consulting activities".

Een dergelijk uitgangspunt, aan het begin van zijn artikel geformuleerd, houdt eigenlijk reeds een antwoord in op de vraag of de accountant zich op het gebied van „management consulting" dient te begeven. *MacDonell* blijkt accountancy en „management consulting" minder met elkaar verweven te achten, al lopen vele van zijn opvattingen parallel met die van *Trueblood.*

Beide schrijvers definiëren het begrip „management services" niet. Ze noemen alleen een aantal gebieden op die samen te vatten zijn onder de gemeenschappelijke noemer „management". Zo blijken bij *Trueblood* onder „management services" onderwerpen te vallen als adviezen betreffende „the finance area", „assistance to the finance officer or the Treasurer" - waarbij de accountant adviseert over credietpolitiek, investeringsproblemen en kasbeheer - alsmede de relaties met de aandeelhouders, adviezen over systemen en procedures betreffende administratie en financiering - waaronder het ontwikkelen van „cost systems", het mechaniseren van de administratie en het instellen van interne verslaggeving worden begrepen - alsmede adviezen over controlesystemen en de „somewhat loosely defined areas of electronic data processing and the management sciences".

MacDonell refereert aan een negental categorieën, waarin de American Management Association zijn leden indeelt, om een beeld te geven van wat onder „management services" thuishoort. Daarnaast geeft hij een opsomming van de vele onderwerpen, welke in de praktijk van de grote organisatiebureaus (in Canada) voorkomen.

De volgende worden daarbij genoemd:

„Organizational analysis and planning; personnel recruitment; wage and salary

[1]) „Uit het buitenland" van 11 en 18 october 1961 (No. 41 en 42) resp. van 17 en 24 januari 1962 (No. 3 en 4).

Bij het weergeven van de gedachten van beide auteurs is niet gestreefd naar een letterlijke vertaling in het Nederlands. Voor zover voor bepaalde begrippen geen Nederlandse equivalenten bestonden en een omschrijving aan de puntigheid afbreuk zou doen, bleef de Engelse terminologie gehandhaafd.

administration; supervisory training programs; job evaluation; economic forecasting; market analysis and research; management controls; management reporting systems; financial analysis; budgetary control; distribution cost analysis and control; manufacturing cost controls; work measurement; wage incentive plans; plant layout; materials handling; production planning and scheduling; purchasing and procurement procedures; inventory planning and control; office systems and procedures; records management; mechanized and electronic data processing; operations research."

MacDonell noemt deze opsomming „a somewhat formidable list", hetgeen men wel een „understatement" mag noemen. Hij merkt verder op, dat een aantal organisatiebureaus alsmede organisatieafdelingen van grote accountantskantoren momenteel ieder van de opgesomde terreinen bestrijken, „and more"!

Wanneer we nu het artikel van *MacDonell* wat verder volgen, dan blijkt dat door hem een viertal oorzaken wordt opgenoemd, die de spectaculaire uitbreiding van het adviesvlak, of zo men wil de adviesfunctie, op het gebied van „management" ten gevolge hebben gehad. Achtereenvolgens zouden het de groei van handel en industrie, de toenemende kwaliteit van de diensten op het „management-vlak", de respectabiliteit van „management consulting" en de samengesteldheid van het zakenapparaat zijn die verantwoordelijk genoemd moeten worden voor deze „phenomenal expansion". De laatste oorzaak vindt *MacDonell* afgezaagd, maar niettemin waar. Persoonlijk zou ik geneigd zijn alleen de laatste en de eerste oorzaak, samengevat dus de enorme groei die het economisch leven te zien gegeven heeft en de daarmee en daardoor ontstane complexiteit van de verschijnselen op economisch gebied als bepalend voor de stijgende belangstelling voor „management consulting" willen zien. Het lijkt me wat praematuur over de kwaliteitsverbetering, laat staan de „mantle of respectability which management consulting has slowly and somewhat painfully acquired" als verwekkers van de grote belangstelling voor dit soort adviezen te bestempelen.

Uit het artikel van *MacDonell* blijkt, dat de accountants een belangrijke, misschien zelfs leidende rol in de ontwikkeling van „management consulting" in Canada hebben gespeeld. Er zijn chartered accountants die aan het hoofd van organisatiebureaus staan en er zijn slechts weinige van deze bureaus die niet een aantal accountants in hun staf hebben opgenomen. Ook binnen de accountantskantoren bestaan „management consulting departments", die op dezelfde wijze opereren als de bestaande organisatiebureaus.

Gezien het feit dat (evenals trouwens bij ons) de helft van de gekwalificeerde accountants in het bedrijfsleven of in overheidsdienst werkzaam is, is het opmerkelijk dat de accountants zo'n vooraanstaande plaats op organisatiegebied innemen, zegt de auteur. Hij stelt daar weer tegenover dat ongetwijfeld het eigen belang (self-preservation) als stuwende kracht daarbij moet worden gezien.

Opvallend vind ik de ietwat uitvoerige uitweiding over de betekenis die de „management services" voor de client hebben. De schrijver zegt dat de accountants zich langzamerhand er van bewust worden dat de client meer verlangt dan „a routine audit". In het uitvoerende vlak wil men constructieve aanwijzingen die tot betere leiding en uitvoering kunnen bijdragen. De leiding ziet de jaarlijkse controle vaak als „legally prescribed protective measure to add credibility to the financial statements which it presents to the shareholders". En dan vervolgt *MacDonell:*

„This rather minimal appreciation by management of the annual audit tends to alter in direct ratio to the „added values" that can be built into it."

Naast de positieve factoren die bijdragen en bijgedragen hebben tot het stimuleren van door accountants - direct of indirect - verleende diensten op organisatiegebied zijn er ook factoren, die remmend werken. *MacDonell* noemt een viertal van die „beperkingen".

Zo is het moeilijk om geschikte mensen te vinden; ze zijn schaars en duur. Voorts is het, in tegenstelling tot de werkzaamheden die betrekking hebben op de accountantscontrole, practisch onmogelijk om met enige nauwkeurigheid te bepalen hoe de „bezetting" van de organisatieafdeling in een bepaald tijdvak zal zijn, welke omvang met andere woorden, de werkzaamheden zullen aannemen. De bezwaren die dit met zich meebrengt zijn duidelijk.

In de derde plaats zou het, althans in Canada, remmend werken dat men het „management consulting"-werk associeert, naar de schrijver meent met enige reden, met reizen op grote schaal. Op de duur wordt dit voor de employé's, vooral als ze getrouwd zijn en een gezin hebben, een te groot ongerief.

En ten vierde noemt *MacDonell* het feit, dat accountants, ook als ze op organisatiegebied werkzaam zijn, zich moeten houden aan de regel dat geen reclame mag worden gemaakt en niet naar opdrachten mag worden gehengeld. *MacDonell* voegt hieraan toe: „other than from existing clients", maar hij bedoelt hier vermoedelijk mee, dat men bij zijn bestaande clientenkring, waar nodig, het organisatiewerk zal kunnen stimuleren, iets wat buiten die kring „reclame" kan lijken te zijn - en dat soms onverheeld is.

MacDonell wijst er ook nog op, zonder dat hij dit een „rem" noemt, dat in Canada en de Verenigde Staten - en hij had daar nog wel een aantal landen aan toe kunnen voegen - iedereen zich „management-consultant" mag noemen en praktijk kan gaan uitoefenen. Hij verwacht daarbij iets van overheidsingrijpen, maar ziet toch wel duidelijk, vooral gezien de gedifferentieerdheid van de materie die onder „management services" valt, de moeilijkheid van realisatie.

Blijkens zijn artikel zijn in Canada momenteel de „Rules of Professional Conduct" zodanig uitgebreid, dat chartered accountants alleen of in samenwerking met collega's of niet-collega's de adviespraktijk in een aparte, daartoe speciaal opgerichte firma kunnen onderbrengen, mits deze een zodanige naam krijgt dat die niet verward kan worden met de naam van het accountantskantoor resp. de accountantskantoren waaruit de toegetreden firmanten-organisatieconsulenten stammen. De geassocieerden in de nieuwe firma zullen zich moeten schikken naar de beroepsvoorschriften, de reeds genoemde „Rules of Professional Conduct". Ik neem aan, al blijkt het niet duidelijk uit *MacDonell's* artikel, dat de accountantsleden van de nieuwe „organisatie-maatschap" tevens geassocieerd blijven met de accountants-maatschap.

De schrijver betoogt verder dat deze regeling een belangrijke bescherming is voor het publiek.

Als voordelen van het oprichten van aparte „organisatiebureaus" door accountantskantoren ziet *MacDonell* de mogelijkheid om zich in het openbaar als „management consultant" aan te dienen, voorts de gelegenheid om ook niet-accountants in de leiding op te nemen en tenslotte, dat men twee gebieden, accountancy en „management consulting", „which, although superficially similar, are in fact quite different . . ." van elkaar kan scheiden, behalve in de top. Hier

staat *MacDonell* wel scherp tegenover *Trueblood*, die immers beide gebieden in elkaar ziet overlopen.

MacDonell besluit zijn artikel met te wijzen op het belang van „management consulting" voor het accountantsberoep. Hij wijst er terecht op dat de resultatenrekening niet de enige maatstaf is waaraan men het bedrijf kan toetsen. De kwaliteit van de leiding en de betrekkingen tussen leiding enerzijds en afnemers, leveranciers, employé's, aandeelhouders en het grote publiek anderzijds zijn voor een duurzaam financieel succes van de onderneming van het allergrootste belang. En het is juist met de betrekking tot de relaties van de leiding met derden, dat de „management consultant" vaak om advies en hulp wordt gevraagd. Om succes te hebben zal de accountant die zich met „management consultancy" bezighoudt dan ook over een groter arsenaal van kennis moeten beschikken dan alleen de gebieden van „accountancy and financial analysis". De schrijver acht het nodig zich „the perspective of management" te verschaffen, whatever that will be!

Het artikel van *Trueblood*, waarover in de aanvang van dit opstel reeds het een en ander werd medegedeeld, stelt een aantal problemen aan de orde die volgens hem onderzocht moeten worden. Ze betreffen met name de omvang die „management services" binnen het accountantsberoep moeten gaan aannemen en de vraagstukken van deskundigheid, onafhankelijkheid en beroepsethiek, die zich daarbij zullen gaan voordoen.

In de uitwerking van deze probleemstelling maakt *Trueblood* een vergelijking met de tweesprong, waarop de „controller" zich momenteel zou bevinden. Het zal namelijk een keus worden tussen twee alternatieven: uitbreiding van het arbeidsveld - voor de accountant: met organisatiewerkzaamheden - of het overlaten van een steeds bredere strook van werkzaamheden aan anderen die daarvoor dan de verantwoordelijkheid zullen overnemen.

Trueblood benadert het probleem ook nog nog langs een andere kant: de accountant heeft in het verleden altijd het bijstaan van de leiding met adviezen voor ogen gehad. Evenals in het verleden zal hij dit moeten blijven doen.

Trueblood stelt dan vervolgens, dat de „management service function" al die adviesactiviteiten omvat waarin de accountant op grond van zijn kennis van administratie en controle deskundig is. Die deskundigheid van de accountant is overigens bij *Trueblood* buiten kijf: „the C.P.A. is an expert in accounting, financial processes, and the traditional systems and procedures for information and control that underlie them. The only question about the C.P.A.'s competence in the management service function relates to the expansion of his knowledge and competence in the newer and more refined measurement methods which are being used, and which will be increasingly used, by business."

Trueblood beschrijft dan de verhouding tussen de kennis van de accountant en de kennis nodig voor de zich uitbreidende gebieden die mede betrekking hebben op het advieswerk op „management"-vlakken. Niet elke accountant behoeft z.i. deskundige op allerlei kennisgebieden, die bij de ontwikkeling van informatiesystemen betrokken zijn, te worden. Hij moet echter open blijven staan voor en begrip hebben voor en van „the new bodies of knowledge".

Evenals *MacDonell* wijst *Trueblood* er op dat de accountant de steun van andere experts nodig zal hebben, zij het dat deze steun minder moet worden dan hij momenteel is. De accountant als „management service practitioner" zal voor het

werk van de experts waarop hij steunt eveneens verantwoordelijk moeten zijn.

In de paragraaf gewijd aan de onafhankelijkheid van de accountant wijst *Trueblood* er op dat „independence" - in de zin van „objectiviteit" - een geestesgesteldheid is die op accountants- en advieswerk beide betrekking heeft, in de ruimste zin genomen. Uiteraard komt hier dan ook de reeds vroeger in de Nederlandse literatuur door *Prof. van der Schroeff* aan de orde gestelde „collisie" tussen controle- en adviesfunctie van de accountant om de hoek kijken: „Can the C.P.A. make management service recommendations and later audit the results of his recommendations?" *Trueblood* komt tot een bevestigend antwoord op deze vraag en wel op de volgende gronden:

1. Het controlewerk verschaft de accountant een schat van gegevens op gebieden die van belang zijn voor de client; deze kennis zal dus mede voor het advieswerk moeten worden gebruikt ten behoeve van de client;
2. De accountant, die advieswerkzaamheden verricht, is verplicht van te voren vast te stellen dat de resultaten van het advieswerk niet colliderен met de controle: „The C.P.A. . . . has as responsibility to determine in advance that his consultation and advice will produce results falling within limits acceptable to him as an auditor."
3. De „management service consultant" zal en mag zich niet in een positie plaatsen waarin hij aan het beleid deelneemt: „. . . in the position of substituting his judgement for that of management." Het blijft tot de verantwoordelijkheid van de leiding behoren om de aanbevelingen of adviezen van de „consultant" over te nemen of te verwerpen.

Door de schrijver wordt er dan op gewezen, dat alle accountants bij de accountantscontrole voorstellen moeten doen om waar nodig de interne controle en de informatieverwerking en -verstrekking te verbeteren. Hij noemt dit „preventive accounting" en meent dat het bedrijfsleven dit ziet als „the constructive aspect of auditing". Met betrekking tot dergelijke adviezen heeft men in het verleden, evenmin als met betrekking tot het fiscale advieswerk, ooit het probleem van de „collisie" gesteld, zegt hij. Waarom dan met betrekking tot „management services" wel dergelijke bezwaren geuit? Bedrijfsleiding, aandeelhouders en het zakenleven verwachten dergelijke adviezen.

Trueblood besluit zijn opmerkingen over de onafhankelijkheid van de accountant met er op te wijzen dat het advieswerk van de accountant, evenals zijn controlewerkzaamheden, open staan voor kritiek van de collega-accountants: „. . . if the individual C.P.A. is willing to undergo the critical appraisal of his work by others, then it is difficult to raise serious questions of independence about the propriety of a combined auditing and management service activity."

Over de beroepsethiek heeft *Trueblood*, op één uitzondering na, weinig nieuwe gezichtspunten. De uitzondering betreft zijn voorstel om de resultaten van het „research"-werk - op „management services"-terrein, uiteraard - op snelle en afdoende wijze bekend te maken, zowel aan collega's, als aan opleidingsinstituten en aan het grote publiek. Een en ander dient te geschieden zonder dat dit op enigerlei wijze in botsing komt met de beroepsethiek.

Aan het slot van zijn artikel wijst *Trueblood* nog op het verschil en de overeenkomst die de gehele „management services"-problematiek met zich meebrengt voor kleine en grote accountantskantoren. Beide krijgen met de problematiek te

maken, het kleine kantoor misschien wat later. Het kleine kantoor zal meer moeite hebben om een staf van deskundigen op te leiden, maar *Trueblood* doet de suggestie aan de hand om het accountantsberoep als zodanig een „referral service for small practitioners" te laten ontwikkelen.

In het voorafgaande werd een samenvatting gegeven van wat beide auteurs naar voren brachten met betrekking tot „management consulting". Het geven van commentaar op het te berde gebrachte werd daarbij zoveel mogelijk vermeden.

Het is echter bijna vanzelfsprekend, dat zowel de behandelde materie als de wijze van behandeling om enkele kanttekeningen vragen. Om met het laatste te beginnen: het is opvallend dat beide schrijvers geen poging doen het door hen behandelde object te definiëren. Beiden trachten door min of meer uitgebreide opsommingen een indruk te geven van wat tot het terrein van de „management consultant" behoort; beiden suggereren ook dat die „management consultant" in het algemeen - dus behalve daar, waar het om technische arbeid van specifieke aard gaat - een accountant kan of moet zijn.

Het ontbreken van een definitie van „management services" is des te bezwaarlijker, omdat uit de gegeven opsommingen blijkt, dat een zó groot terrein wordt afgepaald dat mede „des accountants" zou zijn, dat het de vraag is of de accountant daarvoor wel voldoende is geëquippeerd.

Overigens zijn er wel pogingen gedaan door anderen, om „management services" te definiëren. Als voorbeeld moge ik wijzen op de door *James E. Redfield* gegeven definities van „management services", te weten:

> „Management services by certified public accountants may be defined as those services which are designed primarily to facilitate management decisions; to assist management with respect to operational deficiencies; to assist management in identifying, surveying, or solving problems; or to assist management in the development, implementation, or employment of improved accounting or management techniques and procedures."

en:

> „Management services by certified public accountants may be defined as those services which are designed primarily to furnish advice or assistance to management through a professional relationship with respect to planning, organizing, or controlling any phase of business activity." [2])

Beide definities leggen het accent op het bijstaan van de leiding, waarbij aangenomen moet worden dat het hier om de „topleiding" zal gaan en niet om de leiding op lagere niveaus in het bedrijf.

Het is dan de vraag (die noch in de artikelen van *Trueblood* en *MacDonell*, noch in de definities van *Redfield* een beantwoording vindt), of het alleen gaat om adviezen aan de topleiding met betrekking tot onder de verantwoordelijkheid van die leiding vallende problemen, of mede om de uitwerking van die adviezen, indien deze door de leiding worden geaccepteerd. Moet de accountant als „management consultant" zich beperken tot het advies, een fabrieksplanning in te stellen, of zal hij, indien de topleiding aan dit advies gehoor geeft ook met een uitgewerkte fabrieksplanning op tafel moeten komen?

[2]) *James E. Redfield*, „A study of Management Services by Certified Public Accountants", Bureau of Business Research, Univ. of Texas, 1961, p. 24.

Het hele vraagstuk draait, meen ik, om de vraag, of de accountant de geëigende figuur is om de leiding met betrekking tot organisatieproblemen te adviseren. Dat vraagstuk is eigenlijk in de Nederlandse literatuur al meermalen aangesneden en als zodanig niet zo nieuw als de publicaties over „management consulting" ons willen doen geloven. De adviesfunctie van de accountant, door *Van der Schroeff, Besançon* en *Zandstra* in verschillende publicaties aan de orde gesteld - om maar enkele van de prominente Nederlandse schrijvers te noemen - is reeds van verschillende zijden benaderd.

Het is niet de bedoeling in dit artikel over deze en andere Nederlandse publicaties iets te zeggen. Veeleer gaat het er om, vast te stellen of in de recente buitenlandse literatuur - waarvan de hier besproken artikelen ongetwijfeld representatieve specimen zijn - nieuwe gezichtspunten naar voren zijn gekomen, dan wel vroeger behandelde aspecten zijn verwaarloosd.

Zonder te streven naar volledigheid en met terzijdestelling van alle bezwaren, die tegen de wijze, waarop door de auteurs deze materie is behandeld, kunnen worden geopperd, meen ik te moeten opmerken dat nieuwe aspecten door de schrijvers nauwelijks worden aangeroerd, indien men afziet van een aantal feitelijkheden over de praktijk in Canada en de Verenigde Staten.

Het is mogelijk, dat ook in Nederland datgene, dat door beide - en vele andere - schrijvers „management consulting" wordt genoemd, grote opgang zal gaan maken. Als men de artikelen van *Trueblood* en *MacDonell* leest zou men zelfs zeggen: het ligt voor de hand. Het zou te wensen zijn dat op grond van deze en dergelijke artikelen in onze Nederlandse literatuur de vraagstukken die met „management consulting activities" samenhangen, grondig uit de doeken worden gedaan. De bespreking van de artikelen van *MacDonell* en *Trueblood* wilde daartoe een stimulans zijn.