

## GRENZEN AAN DE ADVIESPRAKTIJK?

door Prof. R. W. Starreveld

Toen ik van de Redactie van het MAB het verzoek ontving, over dit onderwerp een artikel te schrijven, was het eerste wat mij opviel, dat deze de voorgestelde titel deed eindigen met een vraagteken. Ik heb daaruit de conclusie getrokken, dat het niet in de eerste plaats of althans niet alleen dient te gaan om een precisering van de grenzen van de adviespraktijk van de accountant<sup>1</sup>), maar veeleer om de vraag of er grenzen aan de adviespraktijk van een accountant zijn.

Tot voor kort zou men geneigd zijn die vraag zonder meer bevestigend te beantwoorden en wel op grond van de volgende overwegingen:

- 1 Reglementair mag de accountant alleen adviseren (mededelingen doen) voorzover o.m. zijn deskundigheid daarvoor een deugdelijke grondslag vormt. De deskundigheid waarop de accountantsopleiding gericht is en die door het accountantsdiploma wordt gewaarborgd, strekt zich echter minder ver uit dan het complex van problemen en probleemaspecten waarvoor men zich in het bedrijfsleven gesteld ziet<sup>2</sup>).
- 2 Voorzover enig accountant over deskundigheden beschikt die buiten de accountantsopleiding om zijn verkregen, zal hij veelal niet kunnen stellen dat die deskundigheden specifiek des accountants zijn, zodat eventuele adviezen op die deskundigheidsgebieden niet als accountantsadviezen kunnen worden beschouwd<sup>3</sup>).
- 3 Voorzover men het optreden als adviseur in dergelijke gevallen niettemin aanvaardbaar zou achten, blijft toch de omstandigheid dat een enkeling niet op alle deelgebieden van de bedrijfsproblematiek tegelijk deskundig kan zijn, grenzen stellen aan de adviespraktijk.
- 4 De invloed van laatstbedoelde beperking zou kunnen worden verminderd door het scheppen van samenwerkingsverbanden tussen accountants met uiteenlopende nevendeskundigheden. De relatieve zeldzaamheid van accountants met voor de adviespraktijk bruikbare nevendeskundigheden stelt echter grenzen aan dergelijke combinatiemogelijkheden.
- 5 Aanvulling van deskundigheidstekorten door aanstelling in dienstverband van niet-accountants die over de ontbrekende deskundigheden beschikken, schept niet alleen voor de betrokken deskundigen mogelijk onaanvaardbare ondergeschiktheidsverhoudingen, maar stelt ook de accountant die de inbreng van deze deskundigen in zijn adviezen verwerkt voor verantwoordelijkheden die hij, door gebrek aan eigen overkoepelende deskundigheid niet kan dragen.

---

1) In het kader van de context van de onderhavige artikelenserie is het duidelijk dat het niet de bedoeling is dat hier zal worden gesproken over de adviespraktijk in het algemeen, doch alleen over de adviespraktijk van de accountant.

2) In dit artikel zal geen poging worden gedaan tot precisering van de grenzen die uit *dezen* hoofde aan de adviespraktijk van de accountant worden gesteld.

3) T.a.v. adviezen op het gebied van de administratieve organisatie kan als vaststaand worden aangenomen dat die binnen het deskundigheidsgebied van de accountant vallen. T.a.v. adviezen m.b.t. de overige interne organisatie kan dat m.i. met minder stelligheid worden gezegd.

Sinds het in werking treden van de nieuwe „Gedrags- en beroepsregels registeraccountants” zijn de uit het vorenstaande voortvloeiende beperkingen echter in belangrijke mate opgeheven doordat voor registeraccountants de weg is geopend tot het optreden onder gemeenschappelijke naam met beoefenaren van andere vrije beroepen „ten aanzien van wie het bestuur een mededeling van aanvaarding heeft afgegeven en niet ingetrokken”. Weliswaar wordt in het tweede lid van art. 24 GBR voor het afgeven van bedoelde „mededeling van aanvaarding” de voorwaarde gesteld, dat „vaststaat dat de medeverantwoordelijkheid die voor de registeraccountant voortvloeit uit het optreden onder gemeenschappelijke naam door hem kan worden gedragen” en doet het derde lid van dat artikel vermoeden dat de daartoe door de accountant te treffen maatregelen verder moeten gaan dan bij samenwerking met een andere registeraccountant, toch is het m.i. veelzeggend dat er in de verordening duidelijk van wordt uitgegaan dat samenwerking met een beoefenaar van een ander vrij beroep in het vervolg tot de mogelijkheden dient te behoren. Er is daardoor ten aanzien van de adviespraktijk van accountants een geheel nieuwe toestand ingetreden, die betere mogelijkheden biedt tot een geïntegreerde multidisciplinaire aanpak van voorgelegde problemen. Terwijl de accountant vroeger eigenlijk alleen kon adviseren m.b.t. die aspecten van voorgelegde problemen die binnen zijn deskundigheidsgebied liggen en hij de overige aspecten ofwel uitdrukkelijk buiten beschouwing moest laten ofwel daarvoor moest verwijzen naar andere deskundigen, bestaat thans in beginsel de mogelijkheid tot het vormen van multidisciplinaire teams die de totaliteit van alle relevante aspecten in een gemeenschappelijke oordeelsvorming kunnen betrekken. Een enigszins vergelijkbare aanpak kon vroeger alleen worden verkregen door ad hoc multidisciplinaire werkgroepen bestaande uit zelfstandige deskundigen te vormen, waarbij echter de verantwoordelijkheid voor de door zulke werkgroepen uitgebrachte adviezen vrijwel nooit voldoende duidelijk kon worden afgebakend. Nu echter duurzame samenwerkingsverbanden mogelijk zijn, waarbij opdrachten onder gemeenschappelijke naam kunnen worden uitgevoerd, behoeft er, althans tegenover de opdrachtgevers, geen onduidelijkheid te bestaan wat betreft de gemeenschappelijke verantwoordelijkheid. Ook bij samenwerkingsverbanden waarbij civielrechtelijk geen collectieve aansprakelijkheid bestaat, zal alleen reeds het bij derden bekend zijn van de samenwerking voor elk van de deelnemers een *morele* verantwoordelijkheid voor het geheel der gemeenschappelijke activiteiten meebrengen. De *tuchtrechtelijke* medeverantwoordelijkheid van de daarbij betrokken registeraccountants ligt overigens uitdrukkelijk verankerd in art. 24 GBR, waar het kunnen dragen van die medeverantwoordelijkheid als voorwaarde voor de door het bestuur van het N.I.v.R.A. af te geven „mededeling van aanvaarding” wordt gesteld.

Belangrijk is verder dat de techniek van multidisciplinaire onderzoeken en daarop gebaseerde adviezen beter kan worden ontwikkeld. Elk van de samenwerkende deskundigen kan zich daarbij zetten tot het verkrijgen van een zodanige kennis van vakgebied en werkmethode van elk der andere deskundigen dat hij met deze op doelmatige wijze kan communiceren en samenwerken. Voorts zullen de daarvoor meest geëigende personen kunnen worden

aangewezen voor het vervullen van de functie van teamleider. Het staat voor mij geenszins vast dat dat altijd accountants zouden moeten of kunnen zijn. Voorzover zij zulks zouden ambiëren zullen zij in ieder geval nog veel moeten bijleren. Dat geldt overigens ook voor beoefenaren van andere disciplines die de rol van teamleider zouden willen vervullen.<sup>4)</sup>

In de gevallen dat onder dezelfde „gemeenschappelijke naam” ook verklaringen omtrent verantwoordingen worden afgegeven, is er echter nog een ander aspect aan de zaak, dat bij de beantwoording van de in het opschrift van dit artikel gestelde vraag in aanmerking moet worden genomen. Het is immers niet uitgesloten dat ook het indertijd door Van der Schroeff<sup>5)</sup> ge-signaleerde „collisiegevaar” door de gewijzigde situatie in gunstige of ongunstige zin zou worden beïnvloed.

Alvorens na te gaan of zulk een beïnvloeding inderdaad aanwezig is, wil ik eerst een opmerking maken die onze kring misschien wat vreemd in de oren klinkt, maar die ik uit de mond van organisatie-adviseurs nogal eens heb vernomen. Het is namelijk zo dat het collisiegevaar in sommige gevallen wellicht tweezijdig is. Terwijl accountants meestal in het bijzonder denken aan het gevaar, dat de controlefunctie zou worden geschaad doordat de accountant-controleur belang zou kunnen krijgen bij een (te) gunstige voorstelling van de resultaten van zijn adviezen, wordt er door organisatie-adviseurs soms op gewezen, dat een adviserende accountant die tevens belast is met de doorlopende controle soms geneigd zal zijn sommige uit therapeutisch oogpunt gewenste operaties achterwege te laten uit vrees dat daaruit spanningen zouden kunnen ontstaan die de, voor een goede vervulling van de controlerende functie zo zeer gewenste openheid van alle betrokken functionarissen tegenover de controlerende accountant zouden kunnen schaden en b.v. zouden kunnen leiden tot het achterhouden van voor laatstbedoelde essentiële informatie. Zelfs wordt door sommigen wel eens gesuggereerd dat de accountant conflictsituaties zou schuwen uit vrees de opdracht voor de doorlopende controle te verliezen.

In hoeverre beide soorten collisiegevaar in een concrete situatie aanwezig zijn, hangt o.m. af van de conceptie van het begrip „adviseren” waarvan bij het uitoefenen van de adviespraktijk wordt uitgegaan. Van de vele varianten die men daarbij kan onderscheiden, wil ik de volgende acht in het kort de revue laten passeren:

- A. het opperen van nieuwe denkbeelden die de cliënt ter overweging worden aangeboden (de adviseur is dan in zekere zin leverancier van denkbeelden);
- B. het geven van een deskundig oordeel over al dan niet door hemzelf geopperde alternatieven of over bepaalde aspecten daarvan;
- C. het actief participeren in menings- en besluitvormingsdiscussies, waarbij de adviseur zich beperkt tot het leveren van bijdragen op de gebieden van zijn specifieke deskundigheid;
- D. als C, doch waarbij de adviseur zich niet beperkt tot het leveren van bijdragen op het gebied van zijn specifieke deskundigheid, doch ook me-

<sup>4)</sup> Merkwaardigerwijs worden soms de beste resultaten bereikt door teamleiders die van huis uit andere specifieke deskundigheden hebben dan die bij het behandelde geval een rol spelen.

<sup>5)</sup> MAB, oktober 1947.

- ningen geeft over buiten dat gebied gelegen zaken of aspecten;
- E. het doen van concrete aanbevelingen tot het nemen van bepaalde besluiten c.q. het treffen van bepaalde al of niet door de adviseur in detail uitgewerkte maatregelen (de adviseur is dan in zekere zin leverancier van concrete plannen);
- F. het volledig overnemen van de leiding en eventueel uitvoering van bepaalde projecten of veranderingsprocessen;
- G. het deskundig begeleiden van besluitvormingsprocessen;
- H. het deskundig begeleiden van veranderingsprocessen.

Het is duidelijk dat de wijze waarop en de mate waarin de adviseur zijn stempel op het uiteindelijk gevoerde bedrijfsbeleid zet, bij de eerste zes varianten van geheel andere aard is dan bij de laatste twee. Bij de eerste zes valt een van A naar F geleidelijk toenemende beïnvloeding van de concrete inhoud van het bedrijfsbeleid door de adviseur waar te nemen en daardoor ook een toeneming van het gevaar dat de controlefunctie van de adviseur-controleur zou kunnen worden aangetast. Aangezien niet alleen rekening moet worden gehouden met het gevaar van een feitelijke aantasting van zijn objectiviteit, doch ook met de schadelijke invloed van de gewekte „schijn”, zal de accountant die (c.q. het accountantskantoor dat) naast de adviespraktijk ook de controlepraktijk uitoefent, zich m.i. zoveel mogelijk moeten beperken tot de varianten A t/m C en met betrekking tot de varianten D t/m F grote terughoudendheid moeten betrachten, vooral wanneer het zaken betreft die belangrijke invloed op het beeld van de jaarrekening kunnen hebben<sup>6</sup>). Uitoefening van de adviespraktijk in multidisciplinair verband zal de mogelijkheden van de varianten A t/m C ongetwijfeld vergroten zonder dat dit tot vermeerdering van het collisiegevaar behoeft te leiden. Wel zal echter de animo om daarnaast één of meer van de varianten D t/m F ter hand te nemen toenemen. Zulks temeer waar de mogelijkheid van een multidisciplinaire aanpak sommige cliënten er eerder toe zal brengen desbetreffende opdrachten te verlenen. Het collisiegevaar zal dan veelal in verhevigde vorm aanwezig zijn.

Dat gevaar zou m.i. enigszins kunnen worden verminderd door het multidisciplinaire adviesteam bij de presentatie naar buiten duidelijk af te grenzen van de groep die voor de controlefunctie verantwoordelijk is. Dat zou, indien door beide groepen onder een gemeenschappelijke naam wordt opgetreden b.v. kunnen geschieden door aan die naam een of meer duidelijk onderscheidende kenmerken toe te voegen. Sterker is uiteraard een scheiding waarbij voor beide delen geheel verschillende namen worden gekozen. Indien echter in het adviesteam registeraccountants zijn opgenomen die daarnaast ook zitting hebben in de controlegroep, blijft m.i. de hierboven bepleite voorzichtigheid t.a.v. de varianten D t/m F geboden. Daar waar de adviespraktijk geheel los van enige controlepraktijk zou worden uitgeoefend, zie ik echter voor registeraccountants geen reden om zich van die varianten te onthouden. Zulks geldt a fortiori wanneer de betrokken accountants bovendien duidelijk

<sup>6</sup>) Wanneer het b.v. alleen om het ontwikkelen of veranderen van informatieverzorgingsprocessen gaat, bestaat voor zulk een terughoudendheid uiteraard veel minder aanleiding, althans voorzover de invloed daarvan op het beeld van de jaarrekening beperkt is.

doen uitkomen dat zij niet als openbaar accountant fungeren doch in een andere functie, zoals b.v. die van organisatie-adviseur (zie GBR artikel 2, lid 5). De beperkende voorschriften van de artikelen 23 en 24 zijn dan namelijk niet op hen van toepassing.

Bij de varianten G en H gaat het niet zozeer om het inhoudelijke van het (veranderings)beleid van het betrokken bedrijf, doch meer om de wijze waarop dat beleid tot stand komt en uitgevoerd wordt. Idealiter onthoudt de adviseur die deze rollen wil vervullen zich geheel van een oordeel over de inhoud van het beleid en nog veel minder zal hij die inhoud willen beïnvloeden, zodat er geen gevaar bestaat van aantasting van een eventueel door hem of zijn kantoor daarnaast uitgeoefende controlefunctie. Wel zal zulk een adviseur de opzet en het verloop van het beleidsvormingsproces c.q. van het veranderingsproces beïnvloeden. Zijn inzichten in die processen zullen niet altijd „waardenvrij” zijn. In sommige gevallen zullen die inzichten afwijken van datgene wat door de bestaande bedrijfshiërarchie voor juist of wenselijk wordt gehouden. Maar ook los daarvan zal zulk een adviseur het soms heilzaam achten, latent aanwezige spanningen manifest te maken om ze via een openlijke crisis tot oplossing te kunnen brengen, met het risico dat bij sommige partijen, waaronder misschien de opdrachtgever zelf, gevoelens van agressie tegenover hem worden gewekt, die tot beëindiging van de relatie kunnen leiden. Vrees ook de controle-opdracht te verliezen zou, zo menen sommigen, de accountant-adviseur die tevens met de controle belast is, in de vervulling van zijn therapeutische rol kunnen schaden. Vandaar dat zij die accountants voor zulk een rol minder geschikt achten. Het kan m.i. niet ontkend worden dat in deze gedachten een kern van waarheid schuilt. In de gevallen dat de accountant-adviseur die tevens met de controle belast is van mening mocht zijn dat het teweegbrengen van een crisis in het belang van het betrokken bedrijf moet worden geacht, zal hij daarom, dunkt mij, goed doen te bevorderen dat die therapeutische taak aan een niet of althans niet rechtstreeks tot zijn kantoor behorende deskundige wordt opgedragen.

Ook de instelling van de cliënt speelt uiteraard in het gehele vraagstuk van de grensbepaling een belangrijke rol. Die instelling kan al naar gelang van het type van de cliënt zeer uiteenlopend zijn. Ook hiervan ter illustratie een kleine staalkaart, zoveel mogelijk gerangschikt in opklimmende volgorde van niet of weinig gevaarlijk naar meer tot zeer gevaarlijk voor de controlefunctie van de adviserende accountant:

- a. cliënten die duidelijk een eigen mening hebben, maar die op bepaalde punten waarop zij zich minder sterk gevoelen hun oordeel getoetst willen zien aan de mening van één of meer deskundigen;
- b. cliënten die behoefte hebben aan een kritische, maar constructief meedenkende deskundige gesprekspartner;
- c. cliënten die eigenlijk alleen maar hun eigen mening bevestigd willen zien;
- d. cliënten die de uitspraak van hun adviseur willen gebruiken als een wapen in de strijd tegen bepaalde interne of externe instanties;
- e. cliënten wier bedrijf te klein is om bepaalde specialistische kennis en vaardigheden door een eigen staf te doen verzorgen;

- f. cliënten die behoefte hebben aan kritiek en suggesties van mensen die nog niet „bedrijfsblind” zijn;
- g. cliënten die in volle objectiviteit naar de oorzaken van een minder bevredigende gang van zaken willen zoeken;
- h. cliënten die via hun adviseur willen profiteren van de „know how” en ervaringen van anderen;
- i. cliënten die behoefte hebben aan hulp bij de interne communicatie en samenwerking;
- j. cliënten die aarzelen op eigen initiatief bepaalde noodzakelijke maar impopulaire maatregelen te nemen en zich daarom liefst op een externe deskundige zouden willen beroepen;
- k. cliënten die onzeker zijn omtrent de juistheid van hun eigen fungeren;
- l. gemakzuchtige cliënten die maar al te graag veel aan hun adviseurs willen overlaten;
- m. cliënten die in moeilijkheden zitten waar zijzelf niet uitkomen en die nu hun heil van één of andere „tovenaar” verwachten;
- n. cliënten die zich niet voor hun taak berekend gevoelen en zichzelf als het ware vrijwillig onder curatele van hun adviseur stellen.

Deze opsomming heeft na het voorafgaande nauwelijks toelichting. Het collisiegevaar stijgt uiteraard in versterkte mate indien meer kwetsbare adviesvarianten uit de reeks A t/m F worden toegepast op „gevaarlijker” cliëntentypen.

Ter afsluiting van deze beschouwingen wil ik in het bijzonder m.b.t. de organisatie-adviespraktijk nog een korte schets geven van een wijze van adviseren die mij doelmatig voorkomt en die ook voor accountants belast met de doorlopende controle van bedrijven bij welke zij tevens als adviseur optreden aanvaardbaar kan worden geacht. De adviseur betracht bij die werkwijze een zekere mate van terughouding en tracht de zelfwerkzaamheid van alle betrokkenen zo veel mogelijk te stimuleren. Hij beperkt zijn eigen inbreng in hoofdzaak tot

- kritische vraagstellingen met betrekking tot het probleem,
- het leiding geven aan een objectieve analyse van het probleem,
- het (mede) aandragen van potentiële oplossingsmogelijkheden,
- het bevorderen van een inventarisatie en evaluatie van het „voor” en het „tegen” c.q. nut en kosten van elk der geopperde oplossingsmogelijkheden,
- meting van het meetbare en berekening van het berekenbare m.b.t. elk der alternatieven, zich daarbij zorgvuldig onthoudend van evaluerende uitspraken omtrent subjectieve en imponderabele aspecten,
- beoordeling van de volledigheid van de bij de keuze gehanteerde overwegingen,
- begeleiding, systematisering en objectivering van het besluitvormingsproces,
- stimulering van de voortgang met betrekking tot de besluitvorming,
- hulpverlening bij de realisering der genomen besluiten.

Hij onthoudt zich bij deze werkwijze zoveel mogelijk van het zelfstandig uitbrengen van formele schriftelijke adviezen doch doet het besprokene notuleren door interne bedrijfsfunctionarissen. Ook de benodigde detailonder-

zoekingen doet hij zoveel mogelijk door functionarissen van het geadviseerde bedrijf verrichten. Indien deze functionarissen daarvoor onvoldoende tijd beschikbaar hebben of indien hun de daarvoor vereiste deskundigheid ontbreekt en deze niet tijdig door aanvullende scholing kan worden aangevuld, bevordert hij inschakeling van externe deskundigen, waarbij hij de cliënt de vrijheid laat al of niet gebruik te maken van aan zijn eigen kantoor verbonden specialisten. Dat samenwerking met de laatste een betere coördinatie, een vlottere communicatie en een beter elkaar verstaan mogelijk maakt, is evident, doch de cliënt zal daarnaast wellicht andere overwegingen hebben die inschakeling van andere deskundigen gewenst maken. De accountant-adviseur zal daarvoor m.i. begrip moeten tonen.

Een dergelijke benaderingswijze voorkomt weerstanden en kan aan alle betrokkenen de voldoening van creatieve arbeid schenken. Bovendien biedt zij goede mogelijkheden tot tijdig bijsturen van het meningsvormingsproces en tot correctie van eigen of anderer verkeerde voorstellingen en „last but not least” scheidt zij een ingebouwd handhavingmechanisme doordat alle betrokkenen zich met het gezamenlijk tot stand gebrachte verbonden gevoelen.

Deze benaderingswijze is zeer verwant aan die welke kort geleden (16 januari) in het Financieel Dagblad door W. L. de Galan werd beschreven onder de titel „Van probleemoplossers naar veranderingsdeskundigen - Organisatie-adviseurs in ontwikkeling”.

Als tegenpool van deze benaderingswijze kan worden genoemd het ambiëren van z.g. „turnkey-projecten” waarbij de „adviseur” (?) op zich neemt een bepaald project zodanig te ontwikkelen en tot uitvoering te brengen dat het op een zeker moment goed functionerend aan de opdrachtgever kan worden overgedragen. Hoewel een dergelijke benaderingswijze bij sommige deskundigen in de mode schijnt te komen, komt het mij voor dat de accountant die deel uitmaakt van een kantoor waarin (ook) de openbare accountantsfunctie wordt uitgeoefend in het algemeen verstandig zal doen zich daarvan verre te houden.

Mijn antwoord op de in het opschrift van dit artikel begrepen vraag, of er grenzen aan de adviespraktijk van de accountant zijn, luidt dus, ook na het in werking treden van de nieuwe samenwerkingsmogelijkheden, kortweg „ja”. Ik kan niet nalaten daaraan toe te voegen „gelukkig wel! ”.