

GRENZEN VAN DE OMVANG VAN HET ACCOUNTANTSKANTOOR

door Drs A. J. F. Reijn

Het beroep van de public accountant wordt hier te lande uitgeoefend als eenmanszaak of als combinatie van één of meer collega's, waarbij in het laatste geval maatschappen kunnen voorkomen van tien of vijftien maatschapsleden.

Uit het ledenboekje van 1951 heb ik kunnen samenstellen het aantal in Nederland gevestigde kantoren, onderverdeeld naar het aantal maatschapsleden. In deze getallen zijn niet begrepen de overige vestigingen van deze kantoren elders te lande.

<i>Maatschaps grootte</i>	<i>aantal kantoren</i>	<i>aantal accountants</i>
eenmanszaken	182	182
twee leden	30	60
drie leden	13	39
vier leden	8	32
vijf leden	4	20
zes leden	1	6
zeven leden	3	21
negen leden	2	18
elf leden	1	11
twaalf leden	1	12
vijftien leden	1	15
	246	416

Bij deze opstelling houde men in het oog, dat de bij verschillende kantoren in dienst zijnde medewerkers niet zijn opgenomen. Indien hiermede wel rekening wordt gehouden is de onderverdeling als volgt:

<i>Grootte</i>	<i>Aantal kantoren</i>	<i>aantal accountants</i>
eenmanszaken	170	170
twee accountants	34	68
drie accountants	12	36
vier accountants	9	36
vijf accountants	4	20
zes accountants	6	36
acht accountants	2	16
tien accountants	1	10
twaalf accountants ...	1	12
dertien accountants ...	2	26
veertien accountants ...	2	28
zeventien accountants ..	1	17
twintig accountants ...	1	20
negenendertig acc. ...	1	39
	246	534

Het probleem dat ik wil stellen is het volgende: wat zijn de grenzen van de grootte van het accountantskantoor in verband met de functie van het kantoor in het maatschappelijk verkeer?

Uit deze vraagstelling kan men afleiden dat een grens van de grootte dient te worden aangegeven zowel naar boven als naar beneden.

Als pre-dominerende eis heb ik gesteld dat het kantoor zijn functie in het maatschappelijk verkeer goed moet kunnen vervullen. Hoewel ik er mij van bewust ben dat de factor van het streven naar een zo groot mogelijk inkomen bij dit vraagstuk een grote rol speelt, meen ik dat bij het bepalen van de grenzen van de grootte van het accountantskantoor het winststreven niet de voornaamste rol dient te spelen.

Het is logisch dat in onze maatschappij het winststreven niet kan worden uitgeschakeld. Ik ben van mening dat bij het bepalen van de grenzen van de grootte van het kantoor het winststreven *binnen het kader van het goed vervullen van de functie* een belangrijke factor moet en kan zijn. Pre-dominerend is echter dat de functie goed vervuld dient te worden. Is hieraan voldaan dan vrage men zich af hoe de organisatie moet zijn om een zo groot mogelijk inkomen te behalen. Zou een wijziging in de organisatie bv. door associatie de winstmogelijkheid vergroten dan is zulks, althans theoretisch, ongeoorloofd indien door deze maatregel het goed vervullen van de functie wordt aangetast.

Voor ik met mijn beschouwing begin eerst nog een opmerking over het begrip „grootte” van het accountantskantoor. Niet maatstafgevend voor de grootte is het aantal cliënten en eigenlijk ook niet het aantal aan het kantoor verbonden accountants. De enige behoorlijke maatstaf is het totaal aantal productieve arbeidsuren van alle arbeidskrachten per jaar. Dit is echter een gegeven waarover niet beschikt kan worden, zodat ik, hoewel mij bewust zijnde van de onzuiverheid van deze maatstaf, in het hiernavolgende de grootte van het kantoor afmeet naar het aantal daaraan verbonden accountants.

Het lijkt mij thans nuttig nader in te gaan op hetgeen verstaan moet worden onder „het goed vervullen van de functie”. De richtlijnen hiervoor zijn vastgelegd in het Reglement van Arbeid, waarbij in het kader van het onderhavige probleem de volgende artikelen van belang zijn:

a) art. 2 lid 1: de leden zijn gehouden hun arbeid te verrichten met eerlijkheid, nauwkeurigheid en onzijdigheid.

b) art. 2 lid 2: de leden zijn gehouden hun arbeid op zodanige wijze te verrichten dat deze een deugdelijke grondslag vormt voor hun mededelingen omtrent de uitkomst van die arbeid.

c) art. 4 lid 1: een lid, dat de practijk uitoefent in maatschap met een ander lid, is verplicht zodanige voorzieningen te treffen, dat hij zich in redelijkheid overtuigd kan houden, dat de arbeid van zijn medevenoot en diens mededelingen omtrent de uitkomsten van onderzoekingen voldoen aan de bepalingen van dit reglement. Deze verplichting strekt zich niet verder uit dan de algemene grondslagen van de onderzoekingen. Een overeenkomstige verplichting rust op de leden, die hun practijk uitoefenen met gebruik van een gemeenschappelijke naam.

Er zijn nog andere factoren welke, uiteraard niet neergelegd in het R. v. A., een rol spelen bij het goed vervullen van de functie.

d) in de eerste plaats heb ik het oog op de factor van de bekendheid van het kantoor in het maatschappelijk verkeer. Vele collega's menen dat het voor het maatschappelijk verkeer van belang is, dat het verklaringen en/of rapporten voorgelegd krijgt van kantoren die men in het bedrijfsleven goed kent. Gaat men er vanuit, dat dit standpunt juist is, dan is dit stellig een factor welke invloed uitoefent op de grootte van het accountantskantoor.

e) tenslotte is er de factor van de efficiëntie. Binnen het kader van het goed vervullen van de functie, moet het streven zijn gericht op een zo efficiënt mogelijke organisatie. Men kan dus een economische kracht onderkennen die drijft naar een bepaalde grootte van het accountantskantoor waar een optimale efficiëntie wordt bereikt.

Ik zou, na deze inleidende opmerkingen over willen gaan tot een nadere analyse van de punten a tot en met e, daarbij aangevende welke krachten drijven naar het kleine resp. naar het grote accountantskantoor.

ad a: de arbeid moet verricht worden met eerlijkheid, nauwkeurigheid en onzijdigheid. Deze factor pleit stellig niet voor de eenmanszaak. De alleen practiserende accountant is bij het behalen van zijn inkomen in hoge mate economisch afhankelijk van zijn opdrachtgever. Het verlies van een client betekent een regelrechte vermindering van zijn inkomen. Hij zal dus alles doen om het zijn client naar de zin te maken. Alleen zij met een sterk moreel zijn instaat een client op te offeren ten dienste van de goede vervulling van hun maatschappelijke taak. Natuurlijk spreekt deze factor minder sterk naar mate het inkomen hoger is, doch dit inkomen heeft bij de eenmanszaak stellig een grens, waarboven het gezien de nog te behandelen eisen b tot en met e, niet kan stijgen. Het is duidelijk dat de innerlijke strijd hoger inkomen, eerlijkheid en onzijdigheid wordt beslist door de persoon in kwestie.

Deze positie is slechts te verbeteren door gedachtig aan het spreekwoord „de gelegenheid maakt de dief”, er voor te zorgen omstandigheden te creëren die het bewaren van de onzijdigheid en eerlijkheid bevorderen. Heeft men zich met één of meerdere collega's geassocieerd dan worden de mogelijkheden welke zouden kunnen leiden tot verlies van onzijdigheid aanmerkelijk minder, aangezien het vaakzaam oog van de medevenoot of vennoten, een goede waarborg schept eventuele excessen te vermijden.

De factor van de onzijdigheid lijkt mij van een zo groot belang dat in principe de eenmanszaak hiermede is veroordeeld. Op grond hiervan is het aan te bevelen zich te associeëren met andere collega's. Het lijkt mij voorts dat met een combinatie van drie accountants de optimale nuttigheid met betrekking tot deze factor is bereikt. Combinaties van vier of meer accountants verbeteren deze waarborg m.i. niet noemenswaard.

Met betrekking tot deze factor concludeer ik dus dat, bij een combinatie van twee accountants de uiterste grens naar beneden is bereikt terwijl de grens naar boven eigenlijk openstaat, met dien verstande dat op grond van deze factor het niet noodzakelijk is, het aantal leden boven drie uit te breiden.

ad b: de leden moeten hun taak zodanig verrichten dat deze een deugdelijke grondslag vormt voor de mededelingen omtrent hun arbeid.

Ook hier is de eenmanszaak in het nadeel. In de eerste plaats alweer door de reeds vermelde economische afhankelijkheid van hun klanten. Deze afhankelijkheid kan er toe leiden dat verklaringen worden afgegeven waarvan men weet dat zij niet passen op de verrichte arbeid. Eensdeel komt men hiertoe om de declaratie op verzoek van de client zo laag mogelijk te houden en anderdeels om bepaalde eisen van de opdrachtgever niet te durven weigeren. Bovendien heeft men bij de eenmanszaak dikwijls de omstandigheid onder de ogen te zien dat de zakelijke relatie ook een persoonlijke of vriendschappelijke relatie wordt. Ik

wil hiermee niet beweren dat zulks bij de grote kantoren niet zou voorkomen. Het komt daar stellig ook voor, doch de invloed van de collega-maatschapsleden waken er voor dat terwille van een vriendenrelatie van een der leden in dit opzicht niet-verantwoorde verklaringen zullen worden afgegeven. Weigering van een onoorbaar verzoek van de „vriend” is dan gemakkelijker, omdat men zich in uiterste nood achter de rug van de medevennoten kan verschuilen.

Er is nog een andere kracht welke ten voordele van de combinatie spreekt. Ik heb hiermede het oog op het *overleg*. Twee weten meer dan één en vooral indien men er in zou kunnen slagen zich met een collega te associeren die zich op een bepaald gebied heeft gespecialiseerd (bedrijfseconomisch, inrichtingsleertechisch, belastingtechnisch) betekent een combinatie een aanmerkelijke betere vervulling van de functie.

Ik acht de factor van het overleg van groot gewicht. De problemen waar de accountant regelmatig voor komt te staan zijn groot in aantal en van zeer uiteenlopende aard. Zij kunnen problemen betreffen van de controletechniek, van bedrijfseconomische aard (inrichting, bedrijfspolitiek, uitdelingspolitiek, financiering, mechanische hulpmiddelen, organisatie) en op het gebied van de belastingwetgeving. Het is duidelijk dat bij een combinatie van accountants, waarbij de een zich meer thuisvoelt op het ene gebied, de ander op een ander gebied, een waarborg aanwezig is voor een zo goed mogelijke vervulling van de functie.

Een goede vervulling van de functie in het maatschappelijk verkeer vereist naar mijn opinie immers ook het geven van service aan de client. Naast de accountant als controleur verwacht de opdrachtgever dat hij wordt geadviseerd met betrekking tot talloze problemen welke zich bij de bedrijfsleiding voordoen. Om deze service te kunnen bieden lijkt het mij gewenst, zo niet noodzakelijk, om regelmatig contact te hebben met andere collega's. Deze overwegingen leiden er toe dat een combinatie van ten minste twee accountants verre te prefereren is boven de eenmanszaak.

Vervolgens komt de vraag naar voren of op grond van het onder dit punt besprokene het voordeel bied om de combinatie zo groot mogelijk te maken. Dit is m.i. zeker niet het geval. Een combinatie van bv. tien accountants biedt geen grotere waarborgen met betrekking tot het afgeven van verklaringen zonder deugdelijke grondslag, alsmede ten aanzien van de factor van het overleg, dan een combinatie van bv. drie accountants. Twee weten meer dan één maar tien weten niet meer dan negen. Met betrekking tot de service zou men zelfs kunnen zeggen dat een klein kantoor van bv. twee maatschapsleden méér service kan bieden dan een kantoor met een groot aantal leden. In het eerste geval is nl. het contact tussen accountant en opdrachtgever veel inniger dan bij een groot kantoor. De client wenst zijn accountant regelmatig te zien en te spreken en in sommige gevallen dient de accountant zelfs a la minute klaar te staan. Men zou kunnen stellen dat dit afhangt van de goede organisatie van het grote kantoor, maar het lijkt mij een vaststaand feit, dat de accountant op het grote kantoor de behoefte om onmiddellijke service te verlenen en regelmatig contact te hebben met de client, minder belangrijk acht dan de accountant op een klein kantoor. Met name geldt dit voor de „kleine” clienten die juist het meeste behoefte hebben aan advies doch slechts sporadisch tot het allerheiligste van het grote maatschapslid vermogen door te dringen. In het gunstigste geval worden deze werkzaamheden afgeschoven op de medewerkers of anders op de eerste

assistenten. Ik wil hiermede al weer niet beweren dat de grote kantoren in hun service aan de cliënten ernstig te kort zouden schieten, doch alleen dat de kaarten nu eenmaal zo liggen dat het verlenen van service in laatstbedoelde zin bij het kleine kantoor beter verzorgd is dan bij het grote kantoor.

Tenslotte moge ik nog wijzen op een ander facet, met dit probleem slechts zijdelings verband houdende, dat naar mijn oordeel ook de balans ten gunste van het kleine kantoor doet overslaan. Ik doel hier op de eenheid van de leiding, incas van het maatschapscollege. Veel hangt weer af van de personen in kwestie, van het aanwezig zijn van een dominerende figuur, doch het lijkt mij niet voor betwisting vatbaar dat dit bij een klein kantoor nauwelijks een probleem is, doch voor een groot kantoor een ernstig probleem.

Alle bezwaren van de niet eenhoofdige leiding gelden hier in onverkorte mate, en het is verbijsterend te ervaren, hoe zelfs bij elementaire problemen de meningen uiteen kunnen lopen. Zoveel hoofden zoveel zinnen, betekent hier hoe meer maatschapsleden hoe groter het probleem. Natuurlijk is dit geen probleem van dien aard dat daarbij het grote kantoor veroordeeld zou zijn, doch het is een onmiskenbare kracht welke drijft in de richting van het kleine kantoor, d.w.z. die het kleine kantoor in dit opzicht doelmatiger doet zijn dan het grote kantoor.

Concluderend zou ik willen stellen dat met betrekking tot het behandelde in dit punt, dat de grens naar beneden ligt bij combinatie van tenminste twee accountants. De grens naar boven is moeilijk te bepalen, ofschoon met betrekking tot het laatst behandelde (service aan cliënt, eenheid in de leiding) een combinatie van meer dan vijf accountants mij al ondoelmatig voorkomt.

ad c: de collectieve verantwoordelijkheid. Naar mijn mening is dit een sterke kracht welke drijft naar het kleine kantoor. Alle maatschapsleden zijn verantwoordelijk voor de deugdelijkheid van de grondslag van alle verklaringen. Daarbij is bepaald dat de verantwoordelijkheid niet verder gaat dan de algemene grondslagen der onderzoeken (werkprogramma's). Ik moet eerlijk bekennen dat het mij nog niet duidelijk is hoe ver dit gaan moet. Nu de eis van de collectieve verantwoordelijkheid uitdrukkelijk gesteld is, lijkt het mij dat elk jaar alle werkprogramma's bestudeerd en besproken dienen te worden en dat elke vennoot alle uitgaande rapporten en verklaringen moet lezen. Het éénmaal doornemen van een werkprogramma en het plaatsen van een paraaf bij wijze van accord is niet voldoende. Bijna in elk bedrijf doen zich ten aanzien van de controle weer nieuwe problemen voor, welke het hele college van maatschapsleden onder de ogen zullen moeten zien. Bovendien ben ik van mening dat alle uitgaande rapporten moeten worden gelezen, aangezien men toch moeilijk verantwoordelijk kan zijn voor een rapport dat men niet eens heeft gezien. Dit heeft onmiddellijk ten gevolge dat een behoorlijk aantal uren van de per jaar beschikbare capaciteit verloren gaat door het uitvoeren van deze werkzaamheden. Dit leidt er weer toe, dat er minder uren overblijven voor de bemoeienis met de „eigen” clientenkring, waardoor het door mij gestelde in punt b (service) scherper naar voren komt. Bovendien wordt men in optima forma weer voor het probleem gesteld van de meerhoofdige leiding. Elke vennoot heeft zijn eigen mening over het indelen van een rapport, t.a.v. de controletechniek, met betrekking tot de stylistische uitwerking e.d.

Het goed vervullen van de functie in het maatschappelijk verkeer

houdt ten aanzien van de in het R. v. A. neergelegde collectieve verantwoordelijkheid in, dat de grootte van het accountantskantoor uitdrukkelijk naar boven begrensd wordt. De vraag is nu: waar ligt deze grens? In dit verband wordt wel eens het aantal van tien accountants genoemd. Naar mijn mening ligt deze grens te hoog.

Ik moge dit illustreren met het volgende voorbeeld:

Bij een maatschap met zes accountants, stel ik dat elk der maatschapsleden supervisie heeft over 12 cliënten waaraan gemiddeld 120 uren per jaar wordt besteed. Deze 120 uren (10 uur per maand) als gemiddelde lijkt mij eerder aan de lage kant dan te hoog. Aantal arbeidsuren per jaar dus 1440. Voor het kunnen dragen van de verantwoordelijkheid der onderzoekingen van de controles der overige firmanten reken ik tien uur per jaar per cliënt, hetgeen mij ook geen overbodige luxe lijkt. Zijn er in totaal zes firmanten, dan zou voor elke firmant hiervoor 600 uur per jaar gereserveerd dienen te worden.

Totaal aantal arbeidsuren dus 2040, waarbij nog komt een aantal uren voor de bemoeienis met de interne aangelegenheden en interne organisatie, zodat naar mij dunkt de arbeidscapaciteit per jaar het maximum al overschreden is. Theoretisch kan men stellen dat voor elke toegevoegde accountant het aantal jaaruren vermeerdert met 120, zodat het andere alternatief is dat elk der leden één cliënt zou moeten afstoten. Dit moet m.i. gaan ten koste van de winstgevendheid, aangezien de nieuw toegevoegde firmant toch ook een behoorlijk inkomen gewaarborgd zal moeten hebben. Er is natuurlijk nog de mogelijkheid de declaraties te verhogen ten einde het oude inkomen op peil te houden, doch op den duur zullen de cliënten (vooral de kleinere) begrijpen dat zij voor minder geld dezelfde diensten kunnen krijgen bij een kleiner kantoor. Het wil mij dus voorkomen dat bij het uitbuiten van deze mogelijkheid er repercussies zullen zijn van economische aard.

Het zou mij niet verbazen indien het bovengenoemde cijfervoorbeeld aanleiding gaf tot critiek. Men zou bv. kunnen stellen dat veel afhangt van de „grootte” der cliënten. Hoewel een grote cliënt, ook wat betreft het overleg met betrekking tot de collectieve verantwoordelijkheid, natuurlijk weer meer arbeid voor de maatschapsleden met zich mede brengt, lijkt het mij niet onmogelijk dat een kantoor met overwegend „grote” cliënten een gunstiger positie inneemt. Bovengenoemde getallen zijn echter gemiddelden, zodat onder de bedoelde 12 cliënten à 120 uur per jaar er bij kunnen zijn van 200 uur doch ook van 50 uur per jaar. Het gaat er ook niet om de grens exact te bepalen, doch bij benadering aan te geven, waar deze ongeveer zal liggen. Indien ik dus het getal van zes maatschapsleden noem is het mogelijk dat voor het ene kantoor vijf en voor het andere zeven leden nog doelmatig kan zijn.

Het voldoen aan de eis van de collectieve verantwoordelijkheid wordt nog aanmerkelijk verzwaaard door het systeem van het vestigen van „filialen”. Het vestigen van één „filiaal” is misschien nog wel te organiseren, doch ik vraag mij af hoe het mogelijk is de collectieve verantwoordelijkheid te aanvaarden bij drie, vier of meer vestigingen. Ik kan mij zelfs voorstellen dat verklaringen en rapporten afgegeven door nevenvestigingen meer vertrouwen wekken dan gerechtvaardigd is, vooral bij die vestigingen waarmee geen der maatschapsleden direct bemoeienis heeft. Het wil mij dus voorkomen dat het voldoen aan de eis van de collectieve verantwoordelijkheid aanmerkelijk verzwaaard wordt door het vestigen van bij-kantoren.

Vervolgens is het gewenst de figuur van de accountant-medewerker nader te bezien. Aangezien de collectieve verantwoordelijkheid zich ook uitstrekt tot de arbeid van de medewerker, is het genoemde getal van zes bedoeld als het totaal van de op een kantoor werkzame accountants (leden plus medewerkers). Ik ga er dan vanuit dat de medewerker moet worden gezien als de medevenoot in spé. Naar mijn oordeel zal men uit twee alternatieven moeten kiezen: de medewerker wordt aangesteld met de bedoeling over een aantal jaren in de maatschap te worden opgenomen, in welk geval de bemoeienis van de leden der maatschap met de cliënten beperkt kan blijven tot een supervisie en de noodzakelijke werkzaamheden in verband met de collectieve verantwoordelijkheid. De band met de cliënten die de medewerker bedient wordt in dit geval zeer los. Het andere alternatief is om de medewerker aan te stellen zonder de bedoeling deze in de toekomst als medevenoot in de maatschap op te nemen, doch dan zullen de vennoten hun persoonlijke relaties met de cliënten die de medewerker bedient, voor een groot deel zelf moeten onderhouden, willen zij het gevaar niet lopen dat de medewerker zich met cliënten en al van het kantoor afscheidt.

Deze laatste vorm van medewerkerschap lijkt mij voor de desbetreffende medewerker weinig aantrekkelijk, terwijl hij ook voor het kantoor allerlei gevaren in zich houdt. Toch komt deze toestand veelvuldig voor, hoofdzakelijk als uitvloeisel van het streven der maatschapsleden naar een zo hoog mogelijk inkomen. In verband met de functie van het accountantskantoor in het maatschappelijk verkeer acht ik de figuur van de medewerker in laatstbedoelde zin stellig een ondoelmatige figuur.

Samenvattende meen ik uit het voorgaande te kunnen afleiden, dat, wil men aan de gestelde eis van de collectieve verantwoordelijkheid behoorlijk voldoen de optimale grootte van het accountantskantoor ligt bij ongeveer zes bij het kantoor werkzame leden en medewerkers. Deze begrenzing wordt veroorzaakt door de grenzen die te stellen zijn aan de beschikbare jaarlijkse arbeidscapaciteit van de accountant en het voldoen aan de verplichting van art. 4 van het R.V.A.

ad d: De bekendheid van het kantoor in het maatschappelijk verkeer is een kracht welke drijft naar een groot kantoor. Hoe groter het aantakingsvlak, hoe groter de bekendheid. Het gaat er nu om of aan dit argument in verband met het gestelde probleem een grote waarde moet worden toegekend. Indien ik het goed begrepen heb, zou de bekendheid van het kantoor bijdragen tot bevordering van de zekerheid in het maatschappelijk verkeer. Zonder de betekenis hiervan te onderschatten meen ik dat er niet zulk een waarde aan toegekend moet worden dat het streven mag zijn gericht op een zo groot mogelijk kantoor. Ik vraag mij af wat deze bekendheid betekent. Toch niet dat kennisname van bv. een rapport door een bankinstelling of een belegger deze doet zeggen: O, het is gecontroleerd door de bekende accountants X. & Y., dus is het goed. Men zou met evenveel recht kunnen zeggen: het is gecontroleerd door Z, N.I.V.A.-lid, dus is het goed. Waar onze theorie gebaseerd is op de verstandige leek, die geacht wordt te weten dat wij niet de hele dag bij de kassier zitten, en dat wij de debiteuren controleren door critische steekproef en toestandverificatie, neem ik aan dat hij weet hoe de arbeid van een NIVA-lid te beoordelen. Dit lidmaatschap dunkt mij, is waarborg voor de deskundigheid, anders verliest dit lidmaatschap zijn betekenis. Natuurlijk, het lidmaatschap is nog geen waarborg dat de ar-

heid goed is verricht doch dit geldt voor het kleine zowel als voor het grote kantoor. Uiteindelijk gaat het er om of het maatschappelijk verkeer de zekerheid verkrijgt of bv. voorgelegde jaarrekeningen juist zijn. Deze waarborg ligt m.i. niet in de grootte van het kantoor, doch in de bekwaamheid van de accountant, en ik zie in het NIVA-lidmaatschap een grotere waarborg voor het maatschappelijk verkeer dan in de grote van het accountantskantoor.

Aan deze factor is echter wel zodanig waarde te hechten dat de combinatie van accountants de voorkeur verdient boven de eenmanszaak. Ik kan mij goed indenken dat men bij een combinatie van accountants zich veiliger voelt dan bij de eenmanszaak, aangezien men hier afhankelijk is van het toevallige persoonlijke oordeel, bekwaamheid en karakter van één persoon. De grens naar boven lijkt mij echter al weer snel bereikt. Bij een combinatie van vijf accountants zal men zich niet veiliger voelen dan bij een combinatie van vier.

Indien ik de in punt c voorgestelde grens van zes accountants aanhoud, die dus vijftig tot zeventig bedrijven kunnen controleren, meen ik dat een dergelijk kantoor in ons kleine land, voldoende bekendheid zal hebben verworven om aan deze door enkele collega's gestelde eis te voldoen.

Ik meen te mogen samenvatten dat de factor van de bekendheid van het accountantskantoor er toe leidt dat een combinatie van accountants te prefereren is boven de eenmanszaak, doch dat deze factor niet zo zwaar weegt om op grond hiervan een combinatie van meer dan zes accountants aan te bevelen.

ad e: tenslotte bespreek ik enkele facetten van dit vraagstuk welke betrekking hebben op de efficiëntie van de arbeid en de interne organisatie. Dit is een probleem op zich zelf en het ligt niet in de bedoeling in het kader van dit artikel hierop uitvoerig in te gaan. In het algemeen zou ik willen opmerken dat hetgeen bij de productie geldt, nl. hogere productie, lagere kostprijs (althans binnen de grenzen der beschikbare capaciteit) bij de accountantsarbeid niet het geval is. Een vergroting van het kantoor leidt normaliter niet tot verlaagde controlekosten. De kosten hangen m.i. veel meer samen met de efficiënte opbouw van de noodzakelijke arbeidscapaciteit. Een eenmanszaak met bv. twee assistenten komt m.i. niet tot een efficiënte opbouw van de organisatie. Hier ligt de schuld niet bij de organisator doch bij de omstandigheid dat de clientele te gering is. Indien de eenmanszaak zo groot is dat de accountant een volle bezetting heeft met „topwerk” dan kan een efficiënte organisatie ongetwijfeld aanwezig zijn. Bij een combinatie van twee accountants komt er een extra voordeel bij, nl. het gezamenlijk dragen van enkele algemene kosten (kantoorhuur, salaris typiste, inrichting).

Bij grote combinaties ziet men allerlei factoren optreden die in verhouding tot de kleine combinatie niet efficiënt zijn en onvermijdelijk leiden tot hogere controlekosten:

1. een naar verhouding hogere algemene kostenfactor, als gevolg van duurdere kantoorruimte (verwarming verlichting), noodzakelijk toezicht op de typisten, de onontbeerlijke chef de bureau, de kosten van personeel voor de eigen omvangrijke administratie (inclusief archief) etc.
2. de leiding (maatschapsleden) verliest de arbeid van de lagere geledingen uit het oog. Deze controle moet dan worden uitgeoefend door hogere geledingen. Hier komt nog bij dat de controle op de

arbeid van bv. derde en tweede assistenten toch al moeilijk is door de gevarieerdheid van het werk, waarvoor veelal geen normen zijn aan te leggen. Bovendien kan het kleine kantoor zijn personeel beter selecteren dan het grote kantoor. Om tien of twintig goede assistenten bij elkaar te krijgen lukt nog wel, doch om er honderd te krijgen is een onmogelijkheid. Accountant-assistentschap is óók een *vak* geworden en deze arbeidskrachten zijn er nu niet bepaald te over te vinden. Een en ander heeft bv. tot consequentie dat het steeds moeilijker wordt de productiviteit en de bezetting van de assistent te beoordelen, hetgeen onvermijdelijk leidt tot een inefficiënte verhoging van controlekosten.

3. De reeds besproken factor van het overleg en de werkzaamheden ter voldoening aan de eis der collectieve verantwoordelijkheid, doet, naar mate het kantoor meer leden en medewerkers telt de productieve arbeidsuren van de leden aanzienlijk dalen. Worden de niet-productieve uren niet aan de client doorberekend, dan vermindert, in verhouding tot het kleine kantoor, de winstgevendheid.

Samenvattende meen ik te mogen concluderen dat de grotere accountantskantoren minder winstgevend zijn dan de kleinere, óf dat de grote kantoren voor hun diensten méér laten betalen dan het kleine kantoor. Aangezien de clienten over het algemeen geen „betere waar” krijgen bij het grote kantoor zie ik hier iets inefficiënts in. Het is nog niet zo ver dat er voor de controle-arbeid een marktprijs is gevormd, doch in de nabije toekomst lijkt mij dit niet uitgesloten. Alsdan zullen de grote kantoren stellig clienten verliezen, tenzij zij met een geringere winst genoegen nemen. Met betrekking tot de grenzen van de grootte kan zelfs het eenmanskantoor in dit verband tot een optimale efficiëntie komen, terwijl de grens naar boven m.i. ver beneden het kantoor met tien leden ligt.

CONCLUSIES

1. De eenmanszaak is niet de aangewezen vorm waarin het beroep dient te worden uitgeoefend. Er zijn hier te weinig waarborgen voor de strikte onzijdigheid en objectiviteit, terwijl tevens het onmisbare overleg ontbreekt en de service aan de clientele in vele gevallen niet voldoende kan zijn.

2. Een combinatie van meer dan ongeveer zes accountants (inclusief medewerkers) is in het algemeen niet in staat te voldoen aan de eis der collectieve verantwoordelijkheid. Daarnaast treden nog andere nadelen op welke tegen de grote organisaties pleiten, nl. het ontbreken van eenheid in de leiding, de onvoldoende service aan de clienten, de onvermijdelijke inefficiënties in de eigen organisatie.

3. Het meest doelmatig lijkt mij een combinatie van een oneven aantal leden (bv. drie of vijf, waarbij ik drie preferer). Een dergelijk kantoor heeft alle waarborgen in zich om een functie in het maatschappelijk verkeer ten volle te voldoen en waarbij een optimale winstgevendheid kan optreden.

4. Volgens de in het begin van dit artikel vermelde tweede tabel kan ik concluderen dat het beroep in Nederland niet met de grootst mogelijke doelmatigheid wordt uitgeoefend, aangezien van de verantwoorde combinaties (twee tot en met zes accountants) er 65 kantoren zijn tegenover een totaal van 246. Op deze kantoren zijn respectievelijk werkzaam 196 en 534 accountants.