

ENKELE TRENDS IN DE ONTWIKKELING VAN HET ACCOUNTANTSBEROEP¹⁾

door Prof. A. B. Frielink

Bij het overwegen van het onderwerp kwam ik al spoedig tot de overtuiging dat de belangrijkste elementen die het denken over het accountantsberoep en het fungeren van de accountant, van Limperg tot heden hebben beïnvloed, reeds op de meest competente wijze door Groeneveld zijn verwoord in zijn (in 1976 verschenen) bewerking van Limperg's postuum verschenen *Leer van de accountantscontrole*. Gemakshalve heb ik acht groepen van onderwerpen in mijn inleiding (op blz. 152) opgesomd.

Het leek mij niet zinvol al hetgeen door Groeneveld en anderen over die onderwerpsgroepen reeds is geschreven, nog eens met wat andere woorden te herhalen. In plaats daarvan heb ik gezocht naar een samenhang tussen de op het eerste gezicht los van elkaar staande veranderingen. Daarbij heb ik minder geput uit literatuur - er is niet zoveel beschikbaar dat als contemporaine geschiedschrijving kan worden aangemerkt - dan uit mijn eigen ervaring, uit mijn persoonlijke waarneming van wat hier te lande alsmede in de landen waarmee wij nauwere verbanden onderhouden, plaats grijpt. Dit is natuurlijk een nogal smalle basis voor een analyse van historische ontwikkelingen en mijn bijdrage zal dan ook wel kenmerken van een zekere eenzijdigheid vertonen. De discussie die volgt kan wellicht een aanzet vormen voor een verdere verdieping.

Ik meen de samenhang in de ontwikkelingen vooral te moeten zoeken in

- enerzijds een feitelijke ontwikkeling: de schaalvergroting van de ondernemingen ook over de nationale grenzen heen, die ook accountantskantoren dwingt tot schaalvergroting²⁾
- anderzijds een mentaliteitsontwikkeling: algemeen maatschappelijke toename van het wantrouwen in het bijzonder tegenover grote organisaties.

Deze achtergronden leiden tot een aantal spanningen of spanningsvelden, die niet kunnen worden geëlimineerd, doch waarmee de accountants moeten (leren) leven. In de literatuur komt van deze spanningen weinig tot uiting; vandaar dat ik ze aanduidde als: tot nu toe onderbelicht.

Enkele van deze spanningsgebieden wil ik hier nog de revue laten passeren:

a. Een grote organisatie - wat de huidige grote accountantskantoren zijn - eist een duidelijke en bekwame besturing. Van ouds her is de openbare accountant echter een vrije beroepsbeoefenaar die zelf bepaalt wat hij beroepshalve doet en hoe hij dat doet. De grote accountantskantoren zijn (nog

¹⁾ Samenvatting van de mondelinge toelichting tijdens het Symposium. Voor de tekst van de inleiding zelve wordt verwezen naar de herdenkingsbundel „Reflecties op Limperg”.

²⁾ De dramatische ontwikkeling in Nederland blijkt heel duidelijk uit het achterin de bundel opgenomen en hierachter opnieuw afgedrukte staattie. Werkte 30 jaar geleden nog 95% van de openbare accountants bij kantoren met 20 of minder collega's, in 1963 waren dat er nog maar 62%, terwijl in 1978 80% juist werkt bij kantoren met meer dan 20 collega's.

steeds) in overeenstemming daarmee min of meer horizontaal gestructureerd. De kwaliteitseisen echter die het als accountant fungeren in maatschapsverband stelt, worden mede beïnvloed door het negatieve effect dat door het falen van één maatschapslid uitgaat op het gehele kantoor. Een centraal toezicht op het individueel fungeren kan niet worden gemist en al spoedig blijkt dat dit toezicht slechts effectief kan zijn indien ook centraal directieven worden gegeven waaraan de - dan reeds niet meer zo „vrije” - beroepsbeoefenaar zich moet houden.

- b. Een horizontale structuur in een organisatie van 100 en meer gelijkwaardig geachte samenwerkenden vergroot de bestuurbaarheid niet; integendeel. Limperg stelde zelfs dat een in waarheid collegiaal bestuur geen eenheid in de leiding kan vertonen.

De duidelijke wens van vele beroepsgenoten om als „zelfstandige” (men kan ook zeggen als „ondernemer”) door het leven te gaan, gecombineerd met de noodzaak om de onvermijdelijk grote organisatie bestuurbaar te houden, levert een van de hier bedoelde spanningsvelden op. Soms blijkt de bestuurbaarheid daardoor te wensen over te laten; soms blijkt de zelfstandigheid van de vennoten geringer dan zij zich wensen.

- c. Een ander spanningsveld ontstaat binnen en door de grootte van de accountantskantoren als gevolg van de vaktechnische noodzaak de controleteams strikt hiërarchisch te structureren en alle beslissingen van enige importantie voor te behouden aan de uiteindelijk direct-verantwoordelijke accountant, dat is in het algemeen de behandelende vennoot. De maatschappelijke ontwikkeling maakt immers dat mensen zich mondiger willen voelen en opstellen dan een aantal jaren geleden aanvaardbaar werd geacht. Deze algemene drang kan gemakkelijk in strijd komen met het vaktechnische uitgangspunt. Ook hier geldt dat de spanning niet kan worden opgelost door aan het ene of het andere uitgangspunt voorrang te verlenen. Het spanningsveld blijft in stand en alle partijen moeten de invloed van de ander aanvaarden en in hun handelen integreren. Afzonderlijk valt dan nog te noemen het fungeren van de binnendienst, de niet met de uitvoering van opdrachten belaste staf. Alleen reeds door de omvang vormt deze een macht op zichzelf, terwijl ambities en strevingen van de leden van de binnendienst niet van nature overeenstemmen met die van de professioneel georiënteerde buitendienst.
- d. Ook de spanning die ontstaat door integratie van advies- en controlefuncties bij dezelfde behandelende accountant of accountantsmaatschap verdient vermelding. Men kan in landen als Frankrijk en België waarnemen wat de consequenties zijn indien deze spanning wordt opgeheven door de combinatie eenvoudig te verbieden. Geen navolgenswaardig voorbeeld! Beter lijkt het dan met die spanning te leren leven.
- e. Spanning ook tussen de uit een oogpunt van waardigheid en vertrouwelijkheid passende terughoudendheid in de uitingen naar buiten en de behoefte van het maatschappelijke verkeer en de eigen staf om meer informatie dan traditioneel wordt gegeven.

Ik verwacht dat deze tegenstelling binnen afzienbare tijd zal leiden tot afzwakking van reclameverboden, met handhaving of versterking van ge-

heimhoudingsvoorschriften. Dat laatste dan wel beperkt tot de zaken waarvoor geheimhouding wezenlijk is.

f. Tenslotte kondigt zich nog een toekomstige spanningsbron aan, die ik in het opstel in de bundel niet heb vermeld. Het streven naar inkomensnivellering dat zich in Nederland, maar daar niet alleen, voordoet leidt er voor de toekomst geleidelijk toe dat de bereidheid om bijzondere verantwoordelijkheden op zich te nemen zal afnemen. Ik spreek hier uiteraard over de nivellering van bruto-inkomens, want die van netto-besteedbare inkomens is reeds lang een feit.

Juist de in principe horizontale structuur van accountantskantoren maakt dat het ontbreken van wezenlijke inkomensverschillen niet kan worden gecompenseerd door andere zaken, veelal als „intangibles” aangeduid. Men kan zich nog voorstellen dat iemand president-directeur van een groot concern wil worden tegen het loon van een vakbekwaam arbeider, omdat hij of zij voldoende compensatie vindt in de macht die aan deze functie verbonden is. (Ik laat hierbij in het midden of de eigenschap om macht boven beloning te stellen wel een positief selectie criterium is). Men kan zich echter niet voorstellen dat iemand bereid is de accountantsverantwoordelijkheid op zich te nemen tegen dezelfde honorering als de 2e of 3e assistent; er zijn daarvoor geen compenserende factoren als macht of anderszins aanwezig. Ook lijkt het erg onwaarschijnlijk dat die tweede of derde assistent veel animo zal hebben om de accountantsstudie af te maken als hem dat niet of nauwelijks een inkomensverbetering garandeert. Dit nivelleringsverschijnsel is uiteraard wat zijn consequenties betreft niet tot het accountantsberoep beperkt, maar het kan er wel veel invloed op hebben. De spanning tussen dit verschijnsel en de beroepseisen is er ongetwijfeld. Of men daar mee kan leven, is voor mij een niet te beantwoorden vraag.

De conclusies waartoe een en ander voor de toekomst leidt hebben betrekking op

- de eisen die worden gesteld aan de leider van de controle tegenover die voor de leider van het kantoor;
- de continuïteitseisen, mede in verband met de nivelleringstendentie en de oordelen over aanvaardbare publiciteit.

BIJLAGE. OVERZICHT VAN DE GROOTTE DER KANTOREN 1949-1978

	<i>Aantal kantoren</i>			<i>Aantal accountants verbonden aan de kantoren</i>					
	<i>1978</i>	<i>1963</i>	<i>1949</i>	<i>Absoluut</i>			<i>in procenten</i>		
<i>Kantoren waarin werkzaam</i>	<i>1978</i>	<i>1963</i>	<i>1949</i>	<i>1978</i>	<i>1963</i>	<i>1949</i>	<i>1978</i>	<i>1963</i>	<i>1949</i>
1 accountant	178	160	174	178	160	174	10.0	15.8	33.4
2 accountants	29	41	33	58	82	66	3.1	8.1	12.7
3-5 accountants	27	29	25	103	106	91	5.4	10.5	17.5
Minder dan 6 accountants	234	230	232	339	348	331	18.5	34.4	63.6
6-10 accountants	3	16	8	23	126	57	1.2	12.5	11.0
11-20 accountants	1	11	7	12	155	104	0.7	15.3	20.0
Tussen 6 en 20 accountants	4	27	15	35	281	161	1.9	27.8	31.0
21-50 accountants	7	7	1	245	220	28	13.2	21.8	5.4
51-100 accountants	2	1	—	134	61	—	7.3	6.0	—
Meer dan 100 accountants	5	1	—	1093	101	—	59.1	10.0	—
Boven 20 accountants	14	9	1	1472	382	28	79.6	37.8	5.4
Totaal	252	266	248	1846	1011	520	100.0	100.0	100.0
Gemiddeld aantal accountants per kantoor	7.3	3.8	2.1						

Noot: De gegevens over 1978 hebben betrekking op registeraccountants, naar de stand op 31 augustus 1978, als vermeld in het *NivRA-jaarverslag 1977/8*, blz. 25.

De gegevens over 1963 en 1949 hebben betrekking op NivA leden, alsmede VAGA leden verbonden aan een kantoor waaraan ook een of meer NivA-leden verbonden zijn. Voor 1963 zijn zij naar de stand op 15 juni 1963, ontleend aan de ledenlijst NivA 1963; voor 1949 naar de stand op 5 mei 1949, ontleend aan de ledenlijst opgenomen in *De Accountant* No. 6 1948/49.