

Drs. W.B. Moret

Internationalisatie van accountantskantoren; een tussentijdse balans

1 Inleiding

In deze bijdrage geven wij een schets van de ontwikkeling die het accountantsberoep de laatste decennia heeft doorlopen voor wat betreft het internationaal opereren, en wagen wij een poging bepaalde ontwikkelingslijnen door te trekken naar de toekomst.

Onze bijdrage pretendeert niet méér te zijn dan een tussentijdse balans, een momentopname van een proces dat nog volop in beweging is en dat begonnen is in de tweede helft van de vorige eeuw door de inzet van mensen zoals de Engelsman Guthrie, die als uitvloeisel van een opdracht in Engeland in die periode reeds controlewerkzaamheden in de Verenigde Staten van Amerika uitvoerde en in 1883 een kantoor oprichtte in New York (Edwards).

Internationalisatie van accountantskantoren is niet het gevolg van de werking van de traditionele motieven die gelden voor het bedrijfsleven bij het overschrijden van grenzen. Deze motieven zijn onder meer het zoeken van nieuwe afzetmarkten in samenhang met de produktlevenscyclus of het gebruik maken van lokale comparatieve kostenvoordelen (Dekker). Empirisch onderzoek heeft aangetoond dat er echter wel sprake is van een aantoonbaar verband tussen internationalisatie-tendenzen van het bedrijfsleven en van accountantskantoren. Accountants streven ernaar hun nationale cliënten naar het buitenland te volgen, omdat zij ook daar die dienstverlening willen kunnen aanbieden die in het moederland wordt geboden (service ideaal). Daarnaast spelen voor accountantskantoren ook eigen strategische factoren, zowel defensieve als offensieve, een rol. Rendementseisen vormen in dit verband geen factor van betekenis.

In paragraaf twee van onze bijdrage gaan wij nader in op de motieven die de drijvende kracht vormen achter internationalisatie-tendenzen, waarna wij in de daaropvolgende paragraaf een schets geven van de wijze waarop accountantskantoren in de praktijk inhoud geven aan een strategie tot internationalisatie.

In de slotparagraaf spreken wij bepaalde verwachtingen uit met betrekking tot de richting waarin internationalisatie van accountantskantoren zich verder lijkt te ontwikkelen.

2 Motieven voor internationalisatie

Naast eerdergenoemde traditionele motieven die de drijvende kracht vormen achter internationalisatie-tendenzen, spelen economisch-politieke factoren in toenemende mate een rol. Als voorbeeld noemen wij in dit verband de oprichting van de Europese Economische Gemeenschap in 1957, het Europa van de 'zes', dat niet alleen resulteerde in een belangrijke stijging van de onderlinge handel (450% in 5 jaar), maar tevens in een brede stroom van Amerikaanse investeringen in Europa. Met het oprichten van de EEG werd de aanzet gegeven voor een Europese marktintegratie waarvan het Amerikaanse bedrijfsleven niet buitengesloten wilde raken.

De welhaast explosieve kracht die toen ontwikkeld werd richting Europa is in 1967 door Servan-Schreiber op een sterk tot de verbeelding sprekende wijze vastgelegd in zijn boek 'Le défi américain'.

Amerikaanse accountantskantoren volgden hun cliënten naar Europa en richtten daar eigen kantoren op of gingen een samenwerkingsverband aan met binnen de diverse landen gevestigde grote accountantskantoren. Deze ontwikkeling is door Wu en Hackett nader onderzocht, niet alleen voor wat betreft internationalisatie richting Europa, maar eveneens richting Zuid-Amerika en Azië. Op grond van hun onderzoek komen beide wetenschappers tot de conclusie, dat de belangrijkste motieven voor internationalisatie van de grote Amerikaanse accountantskantoren richting Europa en andere delen van de wereld in volgorde van importantie als volgt kunnen worden weergegeven:

- de wens eigen (nationale) cliënten die internationaal expanderen ook in het buitenland te kunnen bedienen (service ideaal);
- de wens om beïnvloeding van de relatie met de eigen (nationale) cliënten door collega-concurrenten te verhinderen (defensief motief);
- de wens om binnen het bedrijfsleven bekendheid te krijgen als internationaal opererend kantoor (zowel offensief als defensief motief);
- de wens om in te spelen op groeimogelijkheden binnen de (internationale) markt (offensief motief);
- de wens om een alternatief te vormen voor (andere) accountantskantoren die reeds een internationaal kantorennetwerk bezitten (defensief motief).

Rendementsverwachtingen op investeringen in een buitenlands kantorennetwerk vormen in dit verband geen factor van betekenis.

Volgens Tuinsma en Wortel hebben naast de hiervoor genoemde redenen voor Nederlandse accountantskantoren tevens de ontwikkelingen in de Europese Gemeenschappen een motief gevormd voor internationalisatie en wel in het bijzonder de harmonisatie van het vennootschapsrecht, het vrije verkeer van goederen en diensten, de vrije vestiging van personen en de vrijheid van vestiging voor het accountantsberoep.

Op welke wijze accountantskantoren in de praktijk inhoud geven aan een internationalisatiestrategie wordt in de volgende paragraaf nader uitgewerkt.

3 Internationalisatie in de praktijk

De eenvoudigste vorm om zich internationaal te presenteren, is het uitvoeren van buitenlandse opdrachten op reisbasis. Van het Engelse kantoor Price Waterhouse is bekend dat het reeds in 1873 op deze wijze opdrachten uitvoerde in de Verenigde Staten van Amerika (Buckley en O'Sullivan).

Het op reisbasis internationaal functioneren vormt de eerste fase van een internationalisatie strategie. Doordat de betreffende professionals veelal maar een beperkte kennis hebben van de taal, de lokale omstandigheden, wettelijke en in het bijzonder fiscale regelingen, is deze wijze van beroepsuitoefening slechts in beperkte mate en gedurende korte tijd mogelijk. Implementatie van een internationalisatie strategie zonder verlies van eigen identiteit houdt volgens Lück en Holzer dan ook in feite het volgende in:

- a het oprichten van eigen buitenlandse vestigingen;
- b het in enigerlei vorm aangaan van een samenwerking met in het buitenland gevestigde (lokale) accountantskantoren, hetzij op bilaterale basis hetzij binnen een multinationaal verband.

Ad a

Het oprichten van eigen buitenlandse vestigingen is voor accountantskantoren pas verantwoord wanneer de totale hoeveelheid werk in een bepaald land van zodanige omvang is dat hiervoor een team van professionals wordt geformeerd waarbinnen professioneel verantwoorde en economisch noodzakelijke arbeidsverdeling kan worden toegepast. Dit vereist in het moederland een relatief belangrijk bestand aan internationaal werkzame cliënten en het is dan ook om deze reden dat slechts de grote accountantskantoren in staat zijn een netwerk van buitenlandse vestigingen op te bouwen. Wanneer eigen buitenlandse vestigingen op leidinggevend niveau bemand worden met eigen (expatriate) accountants, die in het desbetreffende land op grond van hun 'buitenlands' diploma geen lid kunnen worden van de nationale beroepsorganisatie en als gevolg daarvan professioneel gezien in dat land geen wettelijke status hebben, ontstaan allerlei problemen. Deze kunnen o.m. zijn de onmogelijkheid in het desbetreffende land een certificerende bevoegdheid te krijgen, zich te associëren met lokale accountants of als accountant te fungeren onder de eigen (buitenlandse) naam (Macrae).

Voor wat betreft de internationalisatie van Nederlandse accountantskantoren constateert Kleerekoper, uitgaande van de situatie in 1970, dat slechts enkele kantoren – de een in ruimere, de ander in meer beperkte mate – vestigingen in het buitenland hebben geopend. Ondanks de, in sommige gevallen belangrijke uitbreiding van het internationaal netwerk van kantoren in de jaren zeventig, hebben de maatschappen die op dit punt het verst gekomen zijn, hun strategie om onder eigen naam een Europees alternatief te kunnen vormen ten opzichte van de Big Eight, tegen het einde van dat decennium toch moeten opgeven. Zo nam Klynveld Kraayenhof & Co in 1979 deel aan de toen opgerichte internationale groep Klynveld Main Goerdeler (KMG), die negen jaar later vervolgens fusioneerde met Peat Marwick International (PMI) (Nods), terwijl Moret & Limperg/Moret Gudde Brinkman,

met eigen vestigingen in meer dan 10 landen, in 1980 toetrad tot de federatieve groep Arthur Young International (Financial Times).

Ad b

Het aangaan van een samenwerking met buitenlandse accountantskantoren kan los gestructureerd zijn, zoals dit het geval is bij correspondentschapsverhoudingen, of kan een veel vastere vorm hebben, zoals aan de orde is bij joint partnerships of andere vormen van financiële belangenverstrengeling. Ook combinaties van beide uitersten zijn denkbaar en komen in de praktijk voor.

Internationale samenwerking tussen accountantskantoren ligt in het verlengde van het 'full service concept', dat individuele, grotere, nationaal goed ontwikkelde accountantskantoren met een (potentiële) internationale cliëntenportefeuille, gericht nastreven. Het is in feite alleen mogelijk wanneer er tussen de deelnemende partijen in de samenwerking grote consensus bestaat over de gedifferentieerdheid van professionele activiteiten, het na te streven kwaliteitsniveau, het in te richten programma van interne opleidingen en door te voeren systeem van kwaliteitscontrole, de afbakening van professionele verantwoordelijkheid enz. De mate van overeenkomst tussen de naar samenwerking zoekende partijen, waarvoor de relatieve positie in de eigen nationale markt en de aard en samenstelling van de cliëntenportefeuille aanwijzingen kunnen zijn, is een belangrijke factor voor de besluitvorming tot samenwerking, naast toekomstverwachtingen met betrekking tot het aan elkaar kunnen refereren van opdrachten en het kunnen verwerven van internationaal opererende ondernemingen als nieuwe cliënten van de groep. De mate waarin dit laatste plaatsvindt is uiteindelijk bepalend voor het succes of de mislukking van de samenwerking. Het uittreden in 1986 van de Canadese 'founding firm' van KMG uit dit samenwerkingsverband onder gelijktijdige toetreding tot een van de Big Eight (The Accountant) en van de Dijker Groep als Nederlandse 'founding firm' van BDO (Binder Dijker Otte) uit deze groep onder gelijktijdige bekendmaking dat fusiegesprekken met Price Waterhouse zijn gestart (Het Financieel Dagblad), zijn voorbeelden van een mislukte samenwerking tussen bepaalde, binnen de desbetreffende multinationale groepen zelfstandig opererende lidfirma's, voor wat betreft de verwachtingen die deze hebben met betrekking tot het uiteindelijke doel van de samenwerking (Robroek).

In het algemeen kan gesteld worden dat naarmate er sprake is van een sterkere financiële belangenverstrengeling, het onderliggende samenwerkingsverband in effectiviteit toeneemt.

Het accountantsberoep heeft zich de laatste decennia ontwikkeld van een sterk persoonsgebonden beroep naar een ondernemingsgewijze dienstverlening, waarbij de grens tussen het huidige 'full service concept' van de grote accountantskantoren als dienstverlenende organisaties en het internationaal opererende bedrijfsleven steeds verder vervaagt. Bindenga komt in dit verband tot de conclusie dat grote accountantsorganisaties nog sterker dan tot nu toe het geval is geleid moeten worden als ondernemingen, zowel ten behoeve van de functie die deze organisaties van professionals vervullen in de samenleving als ten behoeve van de mensen die werkzaam zijn binnen deze

organisaties. Deze management filosofie is niet beperkt tot nationale structuren, maar is grensoverschrijdend. Het functioneren van openbare accountants binnen een dienstverleningsfilosofie die wordt aangeduid met het begrip 'full service concept' vereist grote internationale samenwerkingsverbanden die zelf een eigen orgaancontinuïteit oproepen. Financiële belangenverstrengeling van voldoende importantie is hiervoor een essentiële voorwaarde naast een slagvaardig management (Van der Ros).

4 Een tussentijdse balans

In 1978 publiceerden Weinstein, Corsini en Pawliczek een samenvatting van hun studie van de structuren die kenmerkend zijn voor de diverse Big Eight internationale accountantsgroepen in Europa. De door hen onderscheiden organisaties variëren van zeer los gestructureerde federatieve verbanden, die soms niet veel méér inhouden dan uitgewerkte correspondentenschapsverhoudingen, tot een sterk centraal geleid 'one name one (international) firm' concept dat o.m. gekenmerkt wordt door het wereldwijd opereren onder een en dezelfde naam ('one name concept'), professioneel gebruik makend van eigen firmastandaarden en werkprocedures, met wereldwijde (centrale) partnerbenoeming, winstpooling en bepaling van individuele winstrechten enz. ('one firm concept'). Deze extreme configuraties lijken de laatste jaren meer naar elkaar toe te evolueren onder druk van een aantal factoren. Een belangrijke factor in dit verband is de wens om buitenlandse dochtermaatschappijen van nationale cliënten, onafhankelijk van de plaats en het land waar deze gesitueerd zijn, die dienstverlening te kunnen aanbieden die in het eigen land mogelijk is. Dit vereist een zo uniform mogelijk uitvoeren van werkzaamheden waar ook ter wereld. Hiervoor dienen standaarden ten aanzien van de uitvoering van bepaalde werkzaamheden te worden ontwikkeld die voor het uitvoerende team in het desbetreffende land worden toegepast. Controle op de kwaliteit van de geleverde diensten dient ook op uniforme wijze, onafhankelijk van de bij de uitvoering van de werkzaamheden betrokken professionals, plaats te vinden. Ook ten behoeve van deze controles dient een stelsel van kwaliteitsbewakingsprocedures te worden ontwikkeld die door alle betrokken professionals worden aanvaard. Dit vraagt om een grotere internationale cohesie en onderlinge belangenverstrengeling dan aan de orde is binnen een losse correspondentenschapsverhouding. Anderzijds blijkt een sterk centralistisch gestructureerde organisatie zoals een 'one name one (international) firm' in sommige landen nadeel te ondervinden van het imago van Amerikaanse dominantie respectievelijk van het hebben van een betrekkelijk zwak ontwikkeld netwerk van lokale vestigingen in vergelijking tot andere internationale organisaties van Big Eight kantoren. Expansie die uitgaat boven autonome groei is in een dergelijk geval slechts mogelijk door (vergaande) samenwerking te zoeken met een lokaal gevestigd accountantskantoor. Zo is het toetreden in 1985 van de SyCip Gorres Velayo-groep (SGV) uit het verre Oosten tot de Arthur Andersen Worldwide Organisation (AA) in het desbetreffende jaarverslag van laatstgenoemde multinationale groep gerechtvaardigd door te verwijzen naar het pragmatisme dat altijd ten grondslag heeft gelegen aan het beleid en de cul-

tuur van AA. In een interview, gepubliceerd in het International Accounting Bulletin van november 1987 verwoordt de dat jaar benoemde Chief Operating Officer van deze multinationale groep de nieuwe strategie op de volgende wijze:

'AA has had an image within the profession, and maybe beyond the profession, that we are so centrally controlled, and that the way we operate is such, that there is only one way to operate. But the one thing I would say is that we have an open mind – the only way you can operate in the world today is with an open mind. That means that we will consider – and are considering – affiliations'.

Ook bestaande regionale cultuurverschillen en de problemen die op dit punt worden ervaren met het inschakelen van expatriates (Bomers) respectievelijk het steeds tijdig kunnen zorgen voor adequate vervanging na ommekomst van de uitzendcontacten vormen evenzo vele redenen om internationalisatie op een pragmatische wijze te benaderen.

Wat leert ons deze tussentijdse balans?

Naar onze mening zal de verdergaande internationalisatie van het bedrijfsleven en de groeiende complexiteit van het zakendoen de vraag naar een verbreding en verdieping van advieswerkzaamheden alsmede naar de mogelijkheid het daardoor ontstane, multidisciplinaire beeld te coördineren en helpen interpreteren, verder toenemen. Verbetering van de efficiency van de dienstverlening aan cliënten en een verdere diversificatie en specialisatie binnen het totaalpakket aan diensten dat hun kan worden geboden via een uitgebreid netwerk van kantoren, waar ook ter wereld, vormden het motief voor de megafusie van KMG en PMI in 1987 en vormen naar ons oordeel de drijvende kracht achter het continue streven naar verdergaande uitbouw van het internationaal netwerk van de overige Big Eight. In de Europese context vormen de perspectieven van 1992 een nieuwe stimulans in deze richting. Op de jaarvergadering van het Belgisch Instituut van Bedrijfs Revisoren (IBR) van 12 maart 1988 werd in dit verband opgemerkt dat als de diverse nationale instituten er niet in slagen de internationalisatie waar te maken, de grote internationale kantoren het in ieder geval wel zullen doen.

Vormt internationalisatie een dimensie en uitdaging voor alle accountants? Naar ons oordeel is dit niet het geval. Met name de kleine, lokale kantoren met een activiteit die sterk gericht is op administratieve dienstverlening en daarmee samenhangend advieswerk, hebben binnen de Nederlandse verhoudingen gemiddeld, gemeten naar het aantal binnen deze kantoren werkzame RA's, over de periode 1980-1987 geen groei te zien gegeven.

Er zijn geen aanwijzingen dat dit beeld in de toekomst belangrijk anders zal zijn. Integendeel, te verwachten is dat voor kleine kantoren het effect van de gemeenschappelijke markt gering zal zijn en deze kantoren met hun wijze van dienstverlening uitsluitend zullen evolueren in directe relatie met de behoeften van hun lokale klantenkring.

Door internationalisatie en ontwikkelingen zoals Europa 1992 zullen grote en kleine accountantskantoren steeds verder uiteengroeien en zullen de daartussen gepositioneerde kantoren aansluiting trachten te zoeken bij elkaar en

bij eerstgenoemde categorie. Deze laatste ontwikkeling kon het afgelopen jaar in diverse landen worden waargenomen en zal naar ons oordeel in de toekomst verder doorzetten. De, in de NRC van 4 mei 1988 bekendgemaakte fusie tussen de middelgrote organisatie de Tombe Melse-groep, met een bezetting van rond 650 personen, en Touche Ross Nederland (TRN), met een bezetting van rond 1900 personen, waarbij de nieuwe combinatie in de markt zal opereren onder de naam TRN, lijkt deze trend te bevestigen.

Literatuur

- Accountancy & Bedrijfskunde*, Gastsprekers op de IBR-vergadering, maart 1988.
- The Accountant*, Is KMG cracking up?, 26 juni 1986.
- Arthur Andersen & Co S.C., The Arthur Andersen Worldwide Organisation, 1985 *Message for our people*.
- Bindenga, A.J., Om ons voortbestaan, *De Accountant*, september 1987.
- Bomers, G.B.J., De expatriate als gast, *Kluwer NCD*, januari 1987.
- Buckley, J.W. en P.R. O'Sullivan, *International economies and multinational accounting firms, The international world of accounting; challenges and opportunities*. 1980 proceedings of the Arthur Young Professors' Roundtable, edited by J.C. Burton, Reston, 1981.
- Dekker, W., *Leiden in last. Nieuwe dimensies van management*. Inaugurele rede, uitgesproken op 6 februari 1987 bij aanvaarding van de benoeming tot buitengewoon hoogleraar aan de Rijksuniversiteit van Leiden.
- Edwards, J.D., *History of public accounting in the United States*, MSU Business Studies, Michigan State University, East Lansing, 1960.
- Het Financieel Dagblad*, Dijker Groep zoekt andere internationale partners, 2 oktober 1987.
- Financial Times*, World Accounting Report, International accounting firms, mei, 1980.
- International Accounting Bulletin*, AA shifts focus from US to Europe, november 1987.
- Kleerekoper, I., Kans op multinationale accountantscombinaties?, *Het Financieel Dagblad*, 16 juni 1970.
- Lück, W. en H.P. Holzer, Multinationale Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, *Der Betrieb*, 2 en 9 oktober 1981.
- Macrae, E.W., *Impediments to a free international market in accounting and the effects on international accounting firms, The international world of accounting; challenges and opportunities*. 1980 proceedings of the Arthur Young Professors' Roundtable, edited by J.C. Burton, Reston, 1981.
- Nods, R., *KMG en Peat Marwick zetten concurrentie op achterstand*, FEM, september 1986.
- NRC Handelsblad*, Fusie van accountants rond, 4 mei 1988.
- Robroek, F., Dijker-groep wil meer grote internationale ondernemingen als cliënt, *Accountant*, mei 1988.
- Ros, R. van der, Fusiegolf bij accountants nog niet ten einde. Afstand tussen mammoetfirma's en zelfstandige kantoren neemt fors toe, *Account*, januari 1988.
- Servan-Schreiber, J.J., *Le défi américain*, Denoël, Paris, 1967.
- Tuinsma, L.F.G. en P.A. Wortel, Internationalisatie van de accountantspraktijk, De balans opgemaakt, Moret & Limperg, 1983.
- Weinstein, A.K., L. Corsini en R. Pawliczek, The Big Eight in Europe, *The International Journal of Accountancy, Education and Research*, vol. 13, no. 2, 1978.
- Wu, F. en D.W. Hackett, The internationalisation of US public accounting firms an empirical study, *The International Journal of Accounting*, vol. 12, no. 2, 1977.