



Omhoog of eruit

Auteur(s):

Meuwissen, R.H.G.

Universitair hoofddocent Control & Auditing, verbonden aan het departement Accounting en Auditing van de Faculteit der Economische Wetenschappen en Bedrijfskunde van de Universiteit Maastricht.

Verschenen in:

ESB, 84e jaargang, nr. 4235, pagina 939, 17 december 1999

Rubriek:

Katern Economie in Bedrijf

Trefwoord(en):

personeelsmanagement

Klantgebonden dienstverlening is een markt met bijzondere eigenschappen. Aan de hand van de markt voor accountants wordt de rol van cliënt-specifieke kennis besproken en wordt het 'up-or-out' promotiesysteem geanalyseerd.

Menselijk kapitaal is de belangrijkste productiefactor bij de accountantscontrole¹. Daardoor vormen het werven en selecteren, opleiden en reduceren van verloop van accountants een groot deel van de werkzaamheden van accountantskantoren. Het werven, selecteren en het opleiden van accountants zijn door kantoren goed beheersbaar. De inspanningen om accountants te behouden voor de organisatie zijn echter met meer onzekerheden omgeven.

Mobiliteit is een probleem voor accountantskantoren. Niet alleen vanwege de kosten van werving, selectie en training, maar ook door meer onzekerheden bij het plannen van accountantscontroles, en het mogelijk verspelen van goodwill bij de klant indien de samenstelling van het controleteam te vaak verandert.

Mobiliteit heeft ook gevolgen voor de concurrentiepositie van het accountantskantoor. De capaciteit van een kantoor om controles te verrichten wordt gevormd door de gezamenlijke capaciteit van de individuele accountants. Indien accountants van werkgever veranderen nemen zij dus een deel van de capaciteit van het accountantskantoor mee. Dit beïnvloedt de concurrentiepositie van het kantoor op twee manieren. Enerzijds gaat een deel van de productiecapaciteit verloren. Anderzijds kunnen accountants die het kantoor verlaten eenvoudig hun eigen kantoor oprichten en daarmee een concurrent worden van hun vroegere werkgever.

De dynamiek in de accountantsmarkt wordt dus voor een deel bepaald door carrière-beslissingen van individuele accountants. Hierdoor is de markt waar accountantskantoren diensten leveren aan cliënten (productmarkt) nauw verbonden met de markt waar men arbeidskrachten werft (factormarkt). Zodoende is het voor accountantskantoren van belang inzicht te hebben in de mobiliteit van accountants.

De onderzoeksstroom die in de jaren zeventig op gang kwam was voornamelijk psychologisch getint. Deze studies laten zien dat individuele kenmerken van accountants, zoals motivatie, voldoening in het werk en betrokkenheid bij de organisatie, sterk gerelateerd zijn aan de beslissing om een kantoor al dan niet te verlaten². Voor accountantskantoren waren deze resultaten bruikbaar bij het minimaliseren van het verloop van accountants.

Echter, door slechts aandacht te schenken aan het verloop van accountants zijn veel aspecten van mobiliteit onderbelicht gebleven. Zo is de mobiliteit van accountants nog niet bestudeerd vanuit economisch oogpunt, terwijl zo een aantal andere interessante vragen kan worden belicht. Namelijk, door accountantskantoren te benaderen als verzamelingen van individuele accountants in plaats van als zelfstandige organisaties, kan vanuit economisch perspectief inzicht worden verschaft in de productie van accountantsdiensten. Denk aan het effect van cliënt-specifieke investeringen, het bestaan van kwaliteitsverschillen tussen accountantskantoren en het hanteren van 'up-or-out' promotiesystemen door kantoren. In de volgende paragraaf worden kort deze effecten op de mobiliteit van accountants geschetst. Daarna wordt met empirische gegevens inzicht in deze markt voor cliënt-specifieke diensten gegeven.

De accountantsmarkt

Cliënt-specifieke investeringen

Volgens de human capital-theorie zal cliënt-specifieke kennis de mobiliteit van accountants verlagen. Zulke kennis wordt verkregen door specialisatie of het bedienen van een beperkt aantal grotere cliënten. Zo kunnen accountants optimaal functioneren bij cliënten waarvan ze cliënt-specifieke kennis bezitten, maar zijn zij minder effectief bij andere cliënten.

Als accountants cliënten niet eenvoudig mee kunnen nemen indien zij veranderen van accountantskantoor, kan verwacht worden dat dergelijke kennis de mobiliteit van accountants verlaagt. Deze lagere mobiliteit zal voornamelijk waargenomen worden bij grotere accountantskantoren aangezien deze kantoren gemiddeld genomen meer specialisatie kennen en grotere cliënten bedienen. Een accountant zal dus bij een groot kantoor gemiddeld grotere cliënten bedienen, waardoor hij minder cliënten heeft maar van deze cliënten wel veel specifieke kennis opdoet. Accountants van kleine kantoren zullen daarentegen een groot cliëntenpakket bedienen, bestaande

uit kleinere cliënten. Hierdoor doen zij minder cliënt-specifieke kennis op.

Kwaliteit

Grote accountantskantoren leveren een hogere kwaliteit van accountantscontrole dan kleine kantoren³. Aangezien menselijk kapitaal de belangrijkste productiefactor is, zullen kwaliteitsverschillen weerspiegeld worden in de mobiliteit van accountants. Immers, accountants van kantoren met een hogere kwaliteit zullen niet alleen betere training (hebben) ontvangen, maar tevens betere vaardigheden bezitten, aangezien een kwalitatief hoogwaardig kantoor beter in staat zal zijn kwalitatief hoogwaardig personeel aan te trekken. Deze twee elementen, training en vaardigheden, zijn van belang bij het voorspellen van de mogelijkheid om van werkgever te veranderen. Accountants van kantoren met een hoge kwaliteit zullen mobieler zijn dan die van kantoren met een lage kwaliteit. Tevens kan worden aangenomen dat, gegeven de kwaliteitsverschillen tussen accountantskantoren, mobiliteit zich zal voordoen binnen een kwaliteitsniveau of naar een lager kwaliteitsniveau, maar niet naar een hoger kwaliteitsniveau. Zodoende kan verwacht worden dat mobiliteit van kantoren met een hoge kwaliteit (de grote kantoren) naar kantoren met een lage kwaliteit (de kleinere kantoren) eenvoudiger zal verlopen dan omgekeerd.

Up-or-out

Bij veel dienstverlenende organisaties zoals accountantskantoren, advocatenkantoren en adviesbureaus worden up-or-out promotiesystemen gehanteerd. Na een vooraf vastgelegde evaluatieperiode (meestal variërend van zeven tot tien jaar) wordt besloten of een medewerker promoveert tot partner en kan toetreden tot de maatschap. Medewerkers die partner worden (up) zullen die functie bekleden tot aan hun pensioen. Medewerkers die niet geschikt worden geacht om toe te treden tot de maatschap dienen het kantoor te verlaten (out). Zo'n promotiesysteem heeft zowel voordelen voor de medewerker als voor het kantoor⁴. Ten eerste zorgt het ervoor dat een kantoor aan het einde van de evaluatieperiode gedwongen wordt om een beslissing te nemen of een medewerker kan promoveren tot partner. Hierdoor wordt voorkomen dat kantoren promotiebeslissingen uitstellen en goede medewerkers langer dan vereist op een lager en dus minder betaald niveau laten functioneren. Ten tweede hebben kantoren tijdens de lange evaluatieperiode voldoende tijd om medewerkers te beoordelen. Zo wordt het risico van een foutieve promotiebeslissing gereduceerd. Ten derde verhoogt up-or-out de kwaliteit van het personeel, aangezien zwakke medewerkers het kantoor verlaten.

Up-or-out promotiesystemen zullen vanwege schaalvoordelen voornamelijk worden gebruikt door grotere accountantskantoren. Zij hebben een grotere arbeidspool en dus meer mogelijkheden om een vervanger voor een vertrekkende accountant achter de hand te hebben. Kleinere kantoren hebben daartoe minder mogelijkheden. Daarnaast hebben kleinere kantoren minder mogelijkheden om medewerkers te laten promoveren tot partner omdat er minder partnerposities voorhanden zijn. Accountants van grotere kantoren zullen dus ten tijde van de beslissing of ze wel of geen partner kunnen worden een grotere mobiliteit vertonen.

De praktijk

Data

Voor een empirisch onderzoek zijn gegevens over de mobiliteit van accountants verkregen aan de hand van ledenlijsten van het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants. Deze ledenlijsten bevatten van iedere registeraccountant de werkgever en functie. Als criterium om accountants te selecteren waarvan de mobiliteit wordt geanalyseerd is de datum van inschrijving in het accountantsregister gehanteerd. Accountants staan dan aan het begin van hun loopbaan. Bij het selecteren van deze periode is er rekening mee gehouden dat van iedere accountant tenminste vijftien carrière-jaren beschikbaar zijn. Immers, deze periode zal de meeste mobiliteit vertonen en maakt een adequate analyse van bijvoorbeeld up-or-out promotiesystemen met een zeven- tot tienjarige evaluatieperiode mogelijk. Zodoende zijn alle registeraccountants geselecteerd die tussen 1970 en 1982 werden ingeschreven in het accountantsregister. Dit zijn in totaal 2623 accountants. De mobiliteit van deze accountants is vervolgens geanalyseerd tot 1998, waardoor ook voor degenen die pas in 1982 als accountants werden ingeschreven minimaal vijftien carrière-jaren beschikbaar zijn.

Resultaten

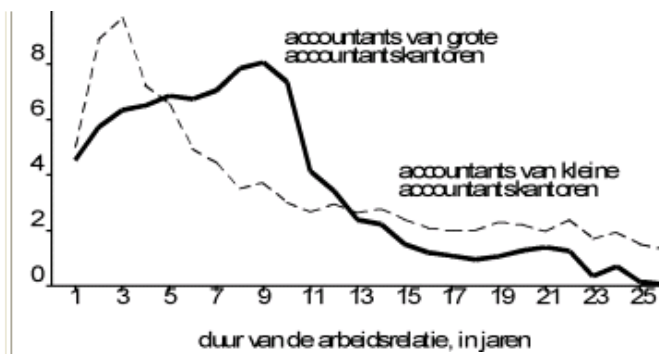
Allereerst is een model geschat van de mobiliteit van alle accountants. Bijna 60% (1544 accountants) is van werkgever veranderd. In totaal zijn 2847 veranderingen van werkgever waargenomen, zodat de groep van accountants die van werkgever wisselt dat ongeveer twee maal doet. De mobiliteit neemt in het begin van een arbeidsrelatie toe en na drie jaar geleidelijk weer af. Academisch opgeleide accountants vertonen meer mobiliteit dan praktisch opgeleide accountants. De mobiliteit daalt sterk indien accountants een eigen kantoor hebben opgericht of indien ze partner zijn geworden in een accountantskantoor. Tevens blijkt dat accountants uit recente cohorten meer mobiliteit vertonen dan accountants uit de eerdere cohorten. Vervolgens is de mobiliteit onderzocht om de effecten van cliënt-specifieke investeringen, kwaliteitsverschillen tussen kantoren en het bestaan van up-or-out promotie systemen te toetsen.

Omhoog of eruit

De eerste analyse betreft de relatie tussen up-or-out promotiesystemen en mobiliteit. Hier wordt een positief verband verwacht tussen de grootte van het accountantskantoor en mobiliteit. Om dit te meten is de uitstroom van accountants uit grote kantoren vergeleken met de uitstroom van accountants uit kleine kantoren.

De resultaten zijn weergegeven in [figuur 1](#). De mobiliteit wordt gemeten in procenten per jaar en is afgezet tegen de duur van de arbeidsrelatie. De figuur laat zien dat de mobiliteit van accountants uit kleine kantoren een normaal patroon volgt, waarbij de mobiliteit in het begin van een arbeidsrelatie toeneemt en na drie jaar geleidelijk afneemt. Binnen twee à drie jaar na aanvang van de arbeidsrelatie blijkt of werknemer en werkgever bij elkaar passen en als dat niet zo blijkt te zijn verandert de accountant van werkgever.





Figuur 1. Up-or-out promotiesystemen en mobiliteit. Naarmate de arbeidsrelatie langer duurt vermindert de loonmobiliteit (verticale as). Bij 'up or out' is de mobiliteit aanmerkelijk lager

De mobiliteit van accountants uit grote kantoren volgt echter een ander patroon, namelijk dat van een up-or-out promotiesysteem. In het begin van de arbeidsrelatie is de mobiliteit relatief laag, terwijl ten tijde van de partner beslissing (na een zeven- tot tienjarige evaluatieperiode) een uitstroom ontstaat van accountants die geen partner kunnen worden. Na deze evaluatieperiode wordt nog amper mobiliteit waargenomen: partners veranderen amper van werkgever en accountants die geen partner konden worden zijn reeds afgevloeid.

Kwaliteit

De tweede analyse heeft betrekking op de relatie tussen kwaliteitsverschillen van accountantskantoren en mobiliteit. Hier kan worden verwacht dat er een positief verband bestaat tussen de grootte van het accountantskantoor (als benadering van kwaliteit) en mobiliteit. Om dit te meten is de mobiliteit van grote naar kleine kantoren vergeleken met de mobiliteit van kleine naar grote kantoren. Accountants blijken nauwelijks van een klein naar een groot kantoor over te stappen: in iedere periode minder dan 1 procent. Ze verruilen wel regelmatig een groot voor een klein kantoor. Deze vorm van mobiliteit vertoont een vergelijkbaar patroon met accountants uit grote kantoren in figuur 1: de mobiliteit is in het begin van de arbeidsrelatie relatief laag, bereikt een hoogste niveau van ongeveer 3,5 procent na negen jaar, terwijl er daarna bijna geen mobiliteit meer is.

Accountants die bij een groot kantoor geen partner kunnen worden, trachten die positie alsnog te bereiken bij een klein kantoor. Omdat accountants wel overstappen van kantoren met een hoge kwaliteit naar accountantskantoren met een lagere kwaliteit, terwijl dit proces zich nauwelijks voltrekt in omgekeerde richting, kan worden afgeleid dat kwaliteitsverschillen tussen kantoren tevens tot uitdrukking komen in de mobiliteit van individuele accountants.

Investeringsen

De derde analyse betreft de relatie tussen cliënt-specifieke investeringen en mobiliteit. We verwachten in dit geval een negatief verband tussen de grootte van het accountantskantoor en mobiliteit. Dit effect wordt gemeten door de mobiliteit tussen grote kantoren te vergelijken met die tussen kleine kantoren. Accountants van grote accountantskantoren stappen nauwelijks over naar een ander groot kantoor (in iedere periode minder dan 1 procent). Tussen kleine kantoren is de mobiliteit significant hoger. Deze vorm van mobiliteit neemt in het begin van een arbeidsrelatie toe, bedraagt na drie jaar 6% en neemt daarna geleidelijk af tot 1 à 2% per jaar. Zoals verwacht kon worden op basis van de human capital-theorie, daalt de mobiliteit naarmate accountants meer cliënt-specifieke kennis bezitten. Accountants van grotere accountantskantoren vertonen een lagere mobiliteit dan accountants van kleinere kantoren, voornamelijk door een grotere specialisatie of meer cliënt-specifieke investeringen.

Implicaties

De huidige trend tot meer industrie-specialisatie binnen accountantskantoren zal leiden tot minder mobiele accountants. Dit heeft gevolgen voor de carrièreplanning van accountants die willen of moeten veranderen van werkgever. Een andere conclusie luidt dat kwaliteitsverschillen tussen accountantskantoren tot uitdrukking komen in mobiliteitspatronen van individuele accountants. Hierdoor zullen accountants van kleine kantoren minder eenvoudig kunnen overstappen naar grote kantoren. Accountants die een carrière ambiëren bij een groot kantoor, kunnen daar dan ook beter hun carrière beginnen. Tenslotte kan informatie over de timing van mobiliteit van accountants werkgevers inzicht geven in hoe lang accountants behouden blijven voor de organisatie. Bovendien kunnen accountantskantoren hierbij het interne verloop van accountants vergelijken met het verloop binnen het accountantsberoep.

1 Dit artikel betreft een samenvatting van hoofdstuk 3 van het door de auteur op 17 september 1999 aan de Universiteit Maastricht verdedigde proefschrift, getiteld *The economics of auditor careers and audit markets*.

2 Zie J.F. Dillard en K.R. Ferris, Individual behavior in professional accounting firms: a review and synthesis, *Journal of Accounting Literature*, 1989, blz. 208-234.

3 L.E. DeAngelo, Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, 1981, blz. 183-199.

4 R.J. Gilson en R.H. Mnookin, Coming of age in a corporate law firm: the economics of associate career patterns, *Stanford Law Review*, 1989, blz. 567-595.

