

THEMA: *WIJ**Tekst: Geert Dekker Beeld: Shutterstock*

BEROEP

MET VELE GEZICHTEN

Wereldwijd bestaan 'wij accountants' niet. De maatschappelijke behoefte aan verantwoording kent vele vormen en parallel daaraan ontwikkelde het beroep zich (bijna) overal anders.

Vergeet 'het' accountantsberoep. Weliswaar tinnert een bepaalde categorie ambitieuze boekhouders al meer dan 150 jaar aan de weg om als accountant erkend te worden - wereldwijd met aantoonbaar succes overigens - maar wie Duitse, Indiase, Russische, Amerikaanse, Iraanse, Zweedse (et cetera) en Nederlandse accountants bij elkaar zet, heeft een Ikea-ballenbak, een verzameling allerlei, een bonte stoet professionals met stuk voor stuk andere regels, andere opvattingen, andere normen, andere functies en andere gebruiken. 'De' accountant bestaat niet.

Hoe komt dat? Naspeuringen leren dat dit geen kwestie is waar de accountantssector zich dagelijks het hoofd over breekt, in ieder geval

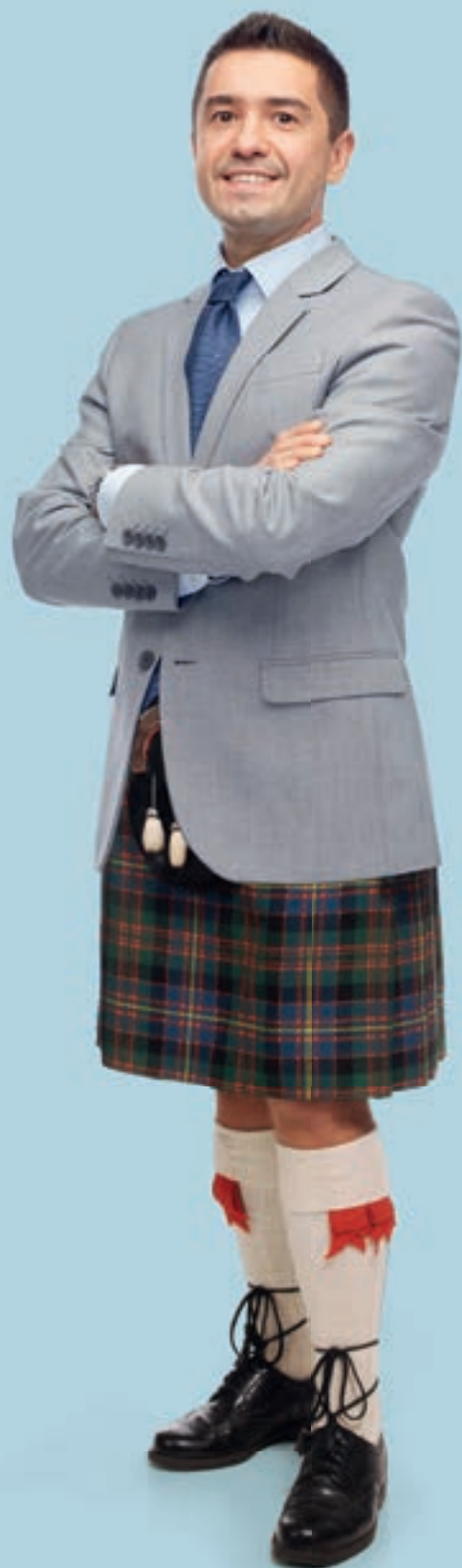
niet in Nederland. Er is nagedacht en geschreven over de geschiedenis van het beroep in Nederland en er is - meestal ter inleiding bij die eigen geschiedenis - nagedacht en geschreven over de eersten die zich als accountant profileerden en zich onder die noemer organiseerden. Dat waren Schotten, en ze deden dat rond 1850. Maar de vraag hoe en waarom accountants vervolgens over de hele wereld in allerlei verschijningsvormen opdoken? Het is geen onderwerp dat uitgebreid is bestudeerd.

WELKE KRACHTEN

In de jaren negentig bracht de Schotse hoogleraar accountancy Robin Roslender het thema in kaart met zijn *Sociological Perspectives on Modern Accountancy*. Roslender wijst op de

beperkingen van het (structureel-) functionalisme om de opkomst van accountancy als beroep te verklaren. Een 'maatschappelijke behoefte' alleen is niet voldoende voor het ontstaan van fenomenen en instituties. Vluchtelingen bijvoorbeeld hebben behoefte aan veiligheid, onderdak en voedsel, maar die behoefte leidt niet automatisch tot een institutie die daarin voorziet. Ook andere krachten spelen een rol bij de vraag of voorzien wordt in een behoefte.

Parallel daaraan: het mag duidelijk zijn dat midden negentiende eeuw, door de expansie van economie en ondernemingen, de kloof groter wordt tussen management en financiers van ondernemingen, en dat daaruit de behoefte voortkomt aan controle van het management door een derde partij. De interessante vraag is echter, vindt →





Roslender, wat de 'andere krachten' waren die ertoe leidden dat ook werkelijk een institutie ontstond - in dit geval een nieuwe beroepsgroep - die in deze behoefte ging voorzien.

De Engelse socioloog Keith M. Macdonald ging door op Roslenders werk en nam in zijn boek *The Sociology of the Professions* een redelijk uitgebreide case-study op van de professionalisering van het accountantsberoep. Professionalisering betekent hier de vorming van een beroep - professe - en niet, zoals vaak gehoord in het zakelijke taalgebruik, het effectiever en efficiënter maken van processen.

LEENTJEBUUR

Roslender en Macdonald beschrijven beiden hoe accountants erin zijn geslaagd hun werkzaamheden er-

kend te krijgen als een 'echt' beroep. Dat was nog geen sinecure, want in tegenstelling tot met name juristen en medici hadden de werkzaamheden van accountants geen basis in de vroegere samenleving. Het zijn stuk voor stuk activiteiten die passen bij het moderne zakenleven zoals dat zich na de eerste industriële revolutie ontwikkelde. Echter, de mechanismes die men inzette om te worden erkend als professe, waren hetzelfde; wat dat betreft werd leentjebuurt gespeeld bij artsen en advocaten. Voornaamste kenmerk is het afscheiden van de groep, stelt Macdonald, en het opwerpen van barrières voor toetreding. Dat is bijvoorbeeld het doel van (zware) opleidingseisen, (streng) beroepsregels en het verwerven van een monopoliepositie op de desbetreffende werkzaamheden, bijvoorbeeld door aan te dringen op wettelijke voorschriften. Dit alles moet leiden tot meer aanzien.

Overigens: Johan de Vries, emeritus hoogleraar sociaal-economische geschiedenis, signaleert deze mechanismes ook in de 'officiële' geschiedenis van de eerste jaren van de Nederlandse accountancy (uit 1985) en Koen Breedveld, de huidige directeur van het Mulier Instituut, parafraseert ze in een studie uit 1993. "De poging zich als accountants te vestigen was een poging om zich te verheffen, om door te dringen tot een hogere stand", schrijft Breedveld. De stand waaruit men moest ontsnappen was dan de stand der boekhouders. "In het proces van professionalisering zetten de besten zich af tegen de groep waar ze vandaan komen. Vandaar de aandacht voor de benaming van het nieuwe

beroep, voor exameneisen en voor toetredingseisen."

'SCHIZOFRENIE'

Breedveld wijst erop dat het volgen van het voorbeeld van artsen en advocaten ook ongelukkige gevolgen heeft gehad. Hij haalt daarbij de in 2013 overleden hoogleraar accountancy Hans Blokdijs aan, die ooit schreef dat in de keuze voor traditionele organisatievormen de wortels liggen "van de schizofrenie van de accountancy". Vormen zoals de standsorganisatie en de maatschap - waarvoor in de beginjaren bewust werd gekozen - danken volgens Blokdijs hun positie aan een traditie die werd opgebouwd in een pré-modern maatschappijtype. Dat móest op den duur dus wel gaan schuren met de per definitie moderne inhoud van het beroep, nauw verbonden immers met de opkomst van het kapitalisme.

Het proces van professionalisering, deze 'sociale constructie van het beroep', heeft vrijwel overal ter wereld plaatsgevonden. Alleen: in zeer verschillende snelheden en met zeer verschillende uitkomsten. In Griekenland werd pas in de jaren vijftig van de twintigste eeuw door de overheid een auditororganisatie opgezet; in Frankrijk werden verslaggevingsstandaarden altijd opgesteld



**ANDERS DAN JURISTEN EN MEDICI
HADDEN DE WERKZAAMHEDEN VAN
ACCOUNTANTS GEEN BASIS IN DE
VROEGERE SAMENLEVING.**

door ambtenaren en economen; in Duitsland moet de accountant zeer uitgebreide fiscale kennis hebben; in België zijn audit en accounting gescheiden: het land heeft een Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) en een Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB) et cetera. Zoals gezegd: een Ikea-ballenbak.

De verschillen worden op allerlei manieren verklaard. Waarbij wel moet worden aangetekend dat het ultieme onderzoek naar alle verschijningsvormen van het accountantsberoep niet bestaat. Verreweg de meeste studies op dit terrein gaan over verschillen in *accounting systems* - het hele systeem rond het afleggen van verantwoording door bedrijven. Die verschillen worden bij deze opgevat als een indicatie voor de verschillen in taak, functie en status van de bij die verantwoording betrokken accountants.

ANGELSAKSISCH VERSUS CONTINENTAAL

De discussies over verschillende verantwoordingssystemen gaan veel verder dan alleen die over verslaggevingsstandaarden (bijvoorbeeld US GAAP versus IFRSs). Wie het standaardwerk *Comparative International Accounting* erop naslaat - inmiddels toe aan zijn twaalfde editie - stuit op negen factoren die van belang zijn voor de wereldwijde differentiatie: van de mate waarin regels uniform worden toegepast tot het belang van belastingwetten in waarderingen en van het type gebruikers van jaarrekeningen tot consolidatiepraktijken. De indeling waar de auteurs vervolgens mee komen leunt grofweg op de tweedeling overheid versus markt. Enerzijds wordt de groep Angelsaksisch georiënteerde landen onderscheiden (inclusief Nederland) met een systeem dat van oudsher op zakelijke gebruikers is gericht. Dat systeem reflecteert ook de overheersende structuur van het eigendom van bedrijven: in die landen was het al vroeg de openba-

DE EERSTEN DIE ZICH ALS ACCOUNTANT PROFILEERDEN WAREN SCHOTTEN, ROND 1850.

re kapitaalmarkt die een grote rol speelde bij bedrijfsfinanciering. Anderzijds is er een groep landen - op het Europese continent, maar ook Japan hoort daarbij - waar ondernemingen van oudsher vooral familie- en staatsbedrijven waren, of eigendom van banken. De afstand tussen management en aandeelhouder is dan minder groot, de roep om volledige openbaarheid traditioneel minder krachtig. Dit zijn verantwoordingssystemen waarin ook rond de formulering van de standaarden een grote rol voor de overheid is weggelegd. In de eerste groep zijn het de accountants zelf die daarin een grote rol spelen. Een keuze tussen fiscale grondslagen en commerciële grondslagen is niet mogelijk: de commerciële jaarrekening is gelijk aan de fiscale jaarrekening. Wat overigens logisch is als - in oorsprong - belastinginning een belangrijk motief was voor het opzetten van de verantwoordingsregels.

Deze twee groepen worden door Christopher Nobes nog gesplitst in subgroepen en vervolgens 'families'. Daarbij krijgt Nederland een eigen familie toebedeeld, wat onder meer te danken is aan de grote plaats die het professionele oordeel van de (Nederlandse) accountant altijd kreeg toebedeeld. 'Kreeg' - want het mag duidelijk zijn dat de komst van de IFRSs wel voor convergentie tussen verantwoordingssystemen wereldwijd heeft gezorgd.

Veel van deze fundamentele economische, politieke en juridische verschillen tussen landen en regio's zijn daarmee echter niet van de aardbodem verdwenen - wat overigens ook blijkt uit de verschillende manieren waarop de IFRSs worden toegepast.



CULTURELE DIMENSIES

Culturele verschillen spelen op de achtergrond een rol. De Schotse hoogleraar accountancy Sidney Gray, die eind jaren negentig in Australië ging wonen en werken, verrichtte op dat punt het toonaangevende onderzoek. Hij nam de bekende vier →

dimensies waarop de Nederlandse organisatiepsycholoog Geert Hofstede nationale culturen onderscheidt en combineerde die met kenmerken van de verschillende *accounting systems*. Hij vond bijvoorbeeld dat een grote rol voor het professionele oordeel van de accountant hoorde bij individualistische samenlevingen.

Hoe de causale verbanden lopen tussen deze variabelen is echter niet vastgesteld. Volgens Nobes kunnen culturele kenmerken niet dienen als directe verklaring voor verschillen in *accounting*, maar hebben ze wel effect op de oorzaken van die verschillen, zoals de genoemde eigendomsstructuur van bedrijven en het juridische systeem (Romeins recht of Common Law).

ZWAARDERE ROL

Heeft dit alles consequenties voor de positie van accountants? Wat zijn de gevolgen van de verschillen in de inhoud van hun werk voor hun status, hun aanzien, voor het succes van hun professionaliseringsproces?

Die gevolgen zijn aanzienlijk. Om bij de tweedeling tussen Angelsaksische landen en Europees continentaal te blijven: de zwaardere rol die de accountant vervult in landen als het Verenigd Koninkrijk - eigenstandiger, minder afhankelijk van de overheid - geeft het beroep economisch, maar ook sociaal meer gewicht.

De Gentse hoogleraar Ignace De Beelde, lid van de Editorial Board van het *Accounting Historians Journal* en geregeld publicerend over de geschiedenis van *accountancy* in België, laat in reactie op deze vraag weten dat accountants in landen als Duitsland, Frankrijk en Spanje vaker het imago hebben van boekhouder. "In de Angelsaksische wereld is het ook meer courant chartered accountants aan te treffen op topniveau in het bedrijfsleven. In continentaal Europa gebeurt dit minder vaak", aldus De Beelde. De gegevens daar-

ACCOUNTANTS IN LANDEN ALS DUITSLAND, FRANKRIJK EN SPANJE HEBBEN VAKER HET IMAGO VAN BOEKHOUDER.

over kunnen echter vertekend zijn, omdat in een aantal Europese landen accountants hun beroepstitel verliezen als ze het beroep verlaten. Dus staan ze niet meer geregistreerd als accountant. Overigens zou dat in de Nederlandse context - met bijvoorbeeld een forse morele component in de fundamentele beginselen uit de beroepsregels - niet goed denkbaar zijn. *Accountancy* als een gewone baan, wat denkt u wel?

EENVORMIG MAAR LANGZAAM

Verslaggevingsstandaarden convergeren, wet- en regelgeving wordt geharmoniseerd, internationale accountantsnetwerken stimuleren dat proces, de openbare kapitaal-

markt wordt almaar dominanter en globalisering zet door op alle mogelijke fronten. In het kielzog daarvan zal ongetwijfeld ook het accountantsberoep, dat zich wereldwijd zo verschillend heeft ontwikkeld, eenvormiger worden. Snel zal dat echter niet gaan: de verschillen hebben betrekking op de diepst gelegen fundamenten van het beroep. ←

Met dank aan Kees Camfferman, hoogleraar *Financial Accounting* aan de Vrije Universiteit.



Bronnen

Voor dit artikel werd, naast de gesprekken met deskundigen, gebruikgemaakt van de volgende literatuur:

- Koen Breedveld, *Ons grijs. Accountants op zoek naar een identiteit*. Eigen beheer, KUB, 1993.
- Ignace De Beelde, *Creating a profession out of nothing? The case of the Belgian auditing profession*. In: *Accounting, Organizations and Society* 27, Elsevier, 2002.
- Sidney J. Gray, *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*. In: *Abacus*, volume 24, maart 1988.
- Keith M. Macdonald, *The Sociology of the Professions*, SAGE Publications, 1995.
- Christopher Nobes & Robert Parker, *Comparative International Accounting*, 12th edition, Pearson 2012.
- Robin Roslender, *Sociological Perspectives on Modern Accountancy*. Routledge, 1992.
- Johan de Vries, *Geschiedenis der accountancy in Nederland: aanvang en ontplooiing, 1895-1935*. In opdracht van het NIVRA, Van Gorcum, 1985.