

# De markt voor accountantsdiensten in Nederland (deel 2)

De aanbodzijde van de markt voor accountantsdiensten

**Prof. Dr. P.S.H. Leeflang, Drs. S. Alkema,  
E. Rosbergen en Drs. M. Vriens**

In dit artikel wordt een aantal facetten van de markt voor accountantsdiensten besproken. Daarbij staat de aandacht voor de aanbodzijde van deze markt centraal. We concentreren ons met name op de wijze waarop de diverse accountantskantoren zich zeggen te positioneren.

## 1 Inleiding

In dit artikel gaan we in op de kenmerken van het aanbod op de markt voor accountantsdiensten. Na een algemene beschrijving van de aanbodzijde wordt aandacht besteed aan het beantwoorden van vragen op de markt voor accountantsdiensten als: 'Wat zijn de eigenschappen van de accountantskantoren?' en 'Waar richten deze kantoren zich met name op?' Tevens wordt geanalyseerd of accountantskantoren die met betrekking tot bepaalde eigenschappen van elkaar verschillen, ook verschillen met betrekking tot de belangrijkste diensten uit hun pakket en de relatieve positie ten opzichte van andere accountantskantoren. Ook is het interessant om vast te stellen hoe de kantoren zichzelf zien ten opzichte van collega-kantoren en hoe ze de collega-kantoren ten opzichte van elkaar zien. Met andere woorden: 'Wat is de positionering van accountantskantoren, vanuit het gezichtspunt van een kantoor?'

In paragraaf 2 zal eerst de gevolgde methode van onderzoek beschreven worden. Zoals in paragraaf 2 zal worden beschreven hebben we gebruik ge-

maakt van een schriftelijke enquête en van persoonlijke interviews. In paragraaf 3 staan vervolgens de resultaten van de schriftelijke enquête beschreven. De resultaten van de persoonlijke interviews volgen in paragraaf 4.

## 2 Methode van onderzoek

Zoals in het derde artikel zal worden besproken hebben we ten behoeve van dit onderzoek onder meer een schriftelijke enquête onder afnemers van accountantsdiensten gehouden. De belangrijkste uitkomsten van deze enquête worden beschreven in ons derde artikel. Bij het onderzoek naar de aanbodzijde van de markt voor accountantsdiensten zijn we uitgegaan van de 62 RA-kantoren die door de responderende afnemers genoemd zijn. Naar deze kantoren is een vragenlijst verstuurd. De grootste elf kantoren in Nederland maken deel uit van deze verzameling.

In tweede instantie zijn de elf grootste accountantskantoren benaderd voor een persoonlijk interview. Zes kantoren waren uiteindelijk bereid om

---

Prof. Dr. P. S. H. Leeflang is als hoogleraar Marktkunde en Marktonderzoek verbonden aan de Faculteit der Economische Wetenschappen (FEW) van de Rijksuniversiteit Groningen (RUG).

---

Drs. S. Alkema is venoot van het marktonderzoeksbureau A-Ha te Groningen.

---

E. Rosbergen is als student-assistent Marktonderzoek verbonden aan de FEW van de RUG.

---

Drs. M. Vriens is als universitair docent Marktonderzoek verbonden aan de FEW van de RUG.

aan dit gedeelte van het onderzoek mee te werken. Daarbij werden de kantoren gevraagd om collega-kantoren in paren met elkaar te vergelijken. Daartoe wordt informatie ontleend aan gegevens die betrekking hebben op gepercipieerde gelijkenissen van accountantskantoren.

De met behulp van de schriftelijke enquête verkregen gegevens zijn voor een groot deel geanalyseerd met behulp van beschrijvende technieken. Om verschillen tussen groepen accountantskantoren, op basis van bijvoorbeeld omzetgrootte of aantal werknemers, vast te kunnen stellen, zijn daarnaast correlatie- en variantie-analyses uitgevoerd. De analyse van de gelijkenisgegevens, met behulp van Multidimensionele Schaalanalyse (MDS)<sup>1</sup>, geeft inzicht in de wijze waarop kantoren zich gepositioneerd hebben ten opzichte van hun concurrenten.

### **3 Resultaten van de schriftelijke enquête**

De respons op de schriftelijke enquête ligt op 22, dat houdt in dat het responspercentage gelijk is aan 35,5%. De vragen in de enquête hadden alle betrekking op de gehele maatschap.

#### *3.1 Algemene kenmerken*

##### *Geografische ligging*

Voor de indeling van de vestigingsplaatsen van het hoofdkantoor van de accountantsmaatschap over de diverse gebieden hebben we gebruik gemaakt van de door het marktonderzoeksbureau Nielsen gehanteerde indeling:

- gebied I : Amsterdam, Rotterdam, 's Gravenhage met hun agglomeraties;
- gebied II : Noord- en Zuid-Holland en Utrecht, met uitzondering van de in I genoemde gebieden;
- gebied III : Friesland, Groningen en Drenthe;
- gebied IV : Overijssel, Gelderland en Flevoland;
- gebied V : Zeeland, Noord-Brabant en Limburg.

Gebruikmakend van deze indeling ligt 23% van de hoofdkantoren in gebied I, 27% ligt in gebied II, 9% ligt in gebied III, 5% ligt in gebied IV en ten slotte ligt 36% in gebied V.

Het blijkt dat met name in het zuiden en westen van het land de accountantskantoren goed vertegen-

woordigd zijn. Uit de antwoorden op een andere vraag die in de enquête gesteld is, blijkt dat met name de grote accountantskantoren in de andere Nielsen-gebieden een bijkantoor hebben. Het hebben van zo'n bijkantoor kan van belang zijn om de bereikbaarheid van het kantoor voor de cliënt te vergroten. Van de kantoren die gerespondeerd hebben, heeft meer dan de helft minder dan vier kantoren in Nederland.

##### *Omvang*

De omvang van accountantskantoren kan aan de hand van verschillende variabelen gemeten worden. Voorbeelden hiervan zijn het aantal werknemers, de grootte van de omzet of de grootte van het cliëntenbestand. De maatstaf 'aantal werknemers' kan nog verfijnd worden. Gedacht kan worden aan de volgende splitsingen: bevoegd accountant of niet, voor bevoegd accountant in opleiding zijnde werknemers of niet en accountants-administratieconsulenten (AA's) versus register accountants (RA's).

De verdeling van accountantskantoren naar de grootte van hun omzet geeft aan dat veel kantoren die gerespondeerd hebben een relatief lage omzet hebben. Zo heeft 45% van de kantoren een omzet van minder dan acht miljoen. Vervolgens heeft 27% van de kantoren een omzet tussen de acht en 35 miljoen. Een omzet tussen de 35 en 75 miljoen wordt gehaald door 5% van de kantoren. In 9% van de gevallen wordt een omzet tussen de 75 en 150 miljoen gehaald. Een omzet van meer dan 150 miljoen, ten slotte, wordt door 14% van de kantoren gehaald.

Gemiddeld wordt 38,9% van deze omzet behaald door het verrichten van controle-werkzaamheden. Dit houdt in dat meer dan de helft van de omzet behaald wordt door het verrichten van adviesdiensten. Het laagste percentage van de omzet dat wordt behaald door middel van controle-werkzaamheden is 5% en het hoogste percentage 85%. Bij de helft van de kantoren is het aantal werknemers kleiner of gelijk aan 65. Vier kantoren hebben meer dan 500 werknemers.

Het percentage bevoegde accountants varieert tussen de 4,5% en 50%, waarbij het gemiddelde percentage gelijk is aan 15%. Het percentage van het aantal werknemers dat in opleiding is tot bevoegd accountant ligt tussen de 0% en 38%; terwijl het ge-

middelste percentage hier gelijk is aan 12,5%. Kantoren kunnen ook gekenmerkt worden door de verhouding AA en RA. De volgende gegevens geven hier een beeld van. Binnen onze steekproef heeft ongeveer 60% zowel AA's als RA's in dienst, terwijl de overige 40% alleen RA's in dienst heeft. Van de kantoren die zowel AA's als RA's in dienst hebben is 22% van de werknemers een RA.

### *Aard en omvang cliënten*

Een andere maatstaf om accountantskantoren te kenschetsen is de aard en omvang van het cliëntenbestand. Uitspraken hieromtrent dienen met enige voorzichtigheid geïnterpreteerd te worden. De reden daarvoor is dat na een aantal gesprekken met accountants naar voren is gekomen dat bijvoorbeeld Philips gezien kan worden als één cliënt of als meerdere cliënten (als gekeken wordt naar de diverse verschillende vestigingen/afdelingen). De omvang van het cliëntenbestand varieert tussen de 35 en 4000 organisaties, terwijl vier accountantskantoren niet gezegd hebben wat de omvang van hun cliëntenbestand was.

De vraag op welke bedrijfsklassen het accountantskantoor zich met name richt was voor veel kantoren moeilijk te beantwoorden. Een reden hiervoor is dat activiteiten vaak niet specifiek op één bepaalde bedrijfstak gericht worden. Wel zijn er vier kantoren die aangaven dat zij zich met name richten op het kleinbedrijf en vier andere kantoren die zich richten op het midden- en kleinbedrijf. Ook wordt door één kantoor de overheid als belangrijke cliënt genoemd. Het grootbedrijf is door één kantoor genoemd. Veelal hebben kantoren moeite om duidelijk aan te geven hoe hun cliëntenbestand opgebouwd is.

### *Internationaal karakter*

De cliënten van accountantskantoren kunnen geclassificeerd worden conform de markten waarop zij zich richten. We kunnen de cliënten indelen conform het internationale, nationale en regionale karakter van de markt waarop deze cliënten zich richten. Een dergelijke indeling laat zien dat 32% van de cliënten regionaal gericht is, 36% van de cliënten is nationaal gericht en 9% van de cliënten heeft een internationale oriëntatie. Door 23% van de cliënten wordt

geen onderscheid gemaakt tussen de verschillende oriëntaties.

Vijf kantoren gaven aan dat zij hun diensten aan buitenlandse ondernemingen verlenen doordat zij deel uit maken van een internationaal netwerk van kantoren. Drie kantoren kunnen diensten aan buitenlandse organisaties verlenen doordat zij onderdeel zijn van een internationale organisatie.

### *3.2 Accountantskantoren en hun dienstenpakket*

In deze paragraaf wordt ingegaan op die adviesdiensten die accountantskantoren in hoge mate van belang vinden voor henzelf en op de adviesdiensten waarvan accountantskantoren vinden dat ze zich in positieve zin onderscheiden van hun collega-kantoren.

*Tabel 1: Belang van adviesdiensten voor accountantskantoren*

<p>Belangrijke diensten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>belastingvraagstukken</li> <li>administratieve dienstverlening</li> <li>controlerende diensten</li> <li>verzorgen van belastingaangiften</li> </ul>
<p>Niet belangrijke diensten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>sociale wetgeving</li> <li>actuariële diensten</li> <li>juridische diensten</li> <li>notariaat</li> <li>werving adviseurs, commissarissen en directie</li> <li>commerciële diensten/marketing</li> </ul>

In tabel 1 zijn de door de accountants als zodanig genoemde belangrijkste en niet belangrijke aangeboden diensten weergegeven. Daarbij zijn de volgende criteria gehanteerd. Belangrijke diensten zijn die diensten die door meer dan 50% van de accountantskantoren als zeer belangrijk worden gekenschetst. Niet belangrijke diensten zijn die diensten waarvan minder dan 10% aangeeft dat deze diensten in hoge mate van belang zijn. De overige aangeboden diensten die door meer dan 10% doch minder dan 50% van de accountantskantoren genoemd werden, zullen we in dit artikel niet verder in beschouwing nemen.

Onderscheidend vermogen op basis van diensten uit het pakket levert het volgende beeld op.

Veel kantoren geven aan dat ze zich op *bijna elk gebied positief onderscheiden van collega-kantoren*. Objectief gezien is dit onmogelijk. Hierdoor mag worden aangenomen dat de resultaten een vertekening naar boven vertonen. We hebben hier als volgt rekening mee gehouden. Slechts die diensten waarvan accountantskantoren aangeven dat er sprake is van een zeer hoog onderscheidend vermogen in positieve zin worden door ons als positief onderscheidend gekenmerkt. Zowel deze diensten als de diensten met geen of een negatief onderscheidend vermogen staan weergegeven in tabel 2.

Tabel 2: Diensten waarmee men zegt zich te onderscheiden

Positief onderscheidende diensten: belastingvraagstukken administratieve dienstverlening administratieve organisatie beoordeling van de automatiseringsorganisatie
Geen/negatief onderscheidend vermogen: sociale wetgeving actuariële diensten juridische diensten notariaat werving adviseurs, commissarissen en directie strategische beleidsvoering management buy out

Opvallend zijn de overeenkomsten tussen de niet belangrijke diensten en diensten waarop geen of een negatief onderscheidend vermogen bestaat. Maar liefst vijf diensten komen in beide groepen voor.

Daarnaast worden juist enkele diensten belangrijk gevonden, waarvan men zegt zich er positief mee te onderscheiden ten opzichte van collega-kantoren. Het gaat hierbij om de diensten 'belastingvraagstukken' en 'administratieve dienstverlening'.

Tevens kan worden opgemerkt dat een dienst die door de meeste kantoren belangrijk wordt gevonden, geen enkele keer een negatief dan wel geen onderscheidend vermogen bezit. Andersom geldt hetzelfde. Kantoren die aangeven dat een bepaalde dienst niet belangrijk is, beweren nooit dat deze dienst een positief onderscheidend vermogen bezit.

*Relaties tussen belang en onderscheidend vermogen*

De relaties tussen het belang dat aan de verschillende diensten gehecht wordt en de mate waarop men zich positief denkt te onderscheiden met deze dienst, zijn *nader* gekwantificeerd met behulp van de berekening van correlatiecoëfficiënten. In tabel 3 zijn de verbanden met de significante correlatiecoëfficiënten weergegeven. Zoals uit tabel 3 blijkt, kan met betrekking tot de diensten 'personeelswerving', 'fusie en overname', 'beoordelen van geautomatiseerde systemen' en 'management buy out' gezegd worden dat de kantoren die deze diensten van belang vinden zich ook op dit gebied van dienstverlening positief *zeggen* te onderscheiden van collega-kantoren.

Tabel 3: Diensten waarbij sprake is van een significante correlatie tussen het belang en het onderscheidend vermogen

Belang van de dienst	Correlatiecoëfficiënt <sup>a</sup>
personeelswerving	0,85
fusie en overname	0,78
beoordelen van geautomatiseerde systemen	0,76
management buy out	0,73

<sup>a</sup> Een positief getal in deze kolom betekent dat de kantoren die veel belang hechten aan die bepaalde dienst hoger op het betreffende kenmerk scoren dan de overige kantoren.

*Onderlinge relaties tussen belangen van aangeboden diensten*

Het belang van de dienst 'management buy out' is positief gecorreleerd (correlatiecoëfficiënt = 0,73) met het belang van de dienst 'fusie en overname'. Op zich is dit niet verrassend, omdat beide diensten grote verwantschap vertonen. Hetzelfde gaat op voor de dienst 'beoordelen van geautomatiseerde systemen' en de dienst 'beoordelen van de automatiseringsorganisatie' (0,93).

Het belang van de dienst 'interne bedrijfsorganisatie' is positief gecorreleerd met het belang van de dienst 'kostenbesparingen' (0,69). Eenzelfde verband vinden we als we kijken naar het *onderscheidend*

vermogen ten opzichte van collega-kantoren met betrekking tot de diensten 'interne bedrijfsorganisatie' en 'kostenbesparingen' (0,69).

### *Onderlinge relaties tussen het onderscheidend vermogen van de aangeboden diensten*

De claims op het hebben van een positief onderscheidend vermogen ten opzichte van collega-kantoren met betrekking tot de diensten 'beoordelen van geautomatiseerde systemen' en 'beoordelen van de automatiseringsorganisatie' hebben een hoog positief verband (0,80).

Daarnaast hebben de claims op het hebben van een positief onderscheidend vermogen ten opzichte van collega-kantoren met betrekking tot de diensten 'strategische bedrijfsvoering' en 'kostenbesparingen' een relatief hoog positief verband (0,70).

### *Verbanden tussen het belang van diensten en de kenmerken van accountantskantoren*

We hebben de volgende positieve verbanden tussen het belang van aangeboden diensten en kenmerken

van de ondervraagde accountantskantoren gevonden (zie tabel 4)<sup>2</sup>:

In tabel 4 staan kenmerken vermeld waarop accountantskantoren die veel belang hechten aan een bepaalde dienst, zich onderscheiden van de overige kantoren. Bij deze tabel kan nog worden opgemerkt dat accountantskantoren waarvan het hoofdkantoor zich in de provincies Noord- en Zuid-Holland en Utrecht bevindt (Nielsen-gebieden I en II) de commerciële dienstverlening belangrijker voor het kantoor vinden dan de kantoren waarvan het hoofdkantoor zich in de rest van Nederland bevindt.

Daarnaast hebben we verbanden gevonden tussen de mate waarin de accountantskantoren zich met betrekking tot een bepaalde dienst zeggen te onderscheiden van hun collega-kantoren en algemene kenmerken van die kantoren. Deze verbanden staan in tabel 5 weergegeven. In deze tabel is in tegenstelling tot in tabel 4 ook het Nielsen-gebied waarin het hoofdkantoor van het accountantskantoor is gevestigd meegenomen. Deze verbanden luiden onder andere als volgt:

*Tabel 4: Verbanden tussen de kenmerken van een accountantskantoor en het belang dat men aan bepaalde diensten hecht*

Belang van de Dienst	Gemiddeld aantal werknemers	Gemiddeld aantal cliënten	Soort cliënten	Gemiddelde omzet
Management buy out	hoger <sup>a</sup>	hoger		75-150 <sup>b</sup>
Beoordeling van geautomatiseerde systemen	hoger	hoger		75-150
Begeleiding bij de automatisering		hoger		
Beoordeling van de automatiseringsorganisatie			internat <sup>c</sup>	
Pensioenen	hoger	hoger		75-150
Actuariële diensten	hoger	hoger		75-150
Subsidies		hoger	internat	
Fusies en Overnames				hoger <sup>d</sup>

<sup>a</sup> Hoger kan hier als volgt uitgelegd worden: accountantskantoren die 'management buy out' als adviesdienst van groot belang achten voor het kantoor, hebben gemiddeld meer werknemers in dienst dan accountantskantoren die minder belang aan 'management buy out' hechten.

<sup>b</sup> Voor accountantskantoren waarvan de jaaromzet tussen de 75 en 150 miljoen gulden ligt, is de adviesdienst 'management buy out' belangrijker dan voor de andere kantoren.

<sup>c</sup> Accountantskantoren met veel internationaal georiënteerde cliënten vinden de adviesdienst 'beoordeling van de automatiseringsorganisatie' belangrijker voor het kantoor dan de overige accountantskantoren.

<sup>d</sup> Het belang van de dienst 'fusie en overname' voor het accountantskantoor wordt groter geacht naarmate de omzet hoger is. Het is in dit geval niet mogelijk om een bepaalde omzetklasse aan te geven.

Tabel 5: Kenmerken van accountantskantoren die zich op het gebied van een bepaalde dienstverlening positief zeggen te onderscheiden van hun collega-kantoren

Dienst	Gemiddeld aantal werknemers	Gemiddeld aantal cliënten	Soort cliënten	Regio hoofdkantoor	Gemiddelde omzet
Beoordeling van de automatiseringsorganisatie	hoger	hoger			
Actuariële diensten	hoger	hoger			9-35
Interne bedrijfsorganisatie	lager	lager			
Administratieve diensten			regio	II	
Controlerende diensten				II	
Commerciële diensten				III	
Kostenbesparingen	lager	lager	nat		
Sociale Wetgeving	lager	lager			

Kantoren die zich op de gebieden van 'kostenbesparingen', 'interne bedrijfsorganisatie' en 'sociale wetgeving' qua dienstverlening zeggen te onderscheiden van hun collega-kantoren, hebben minder werknemers in dienst dan de overige kantoren. Ook is hun cliëntenkring kleiner.

### 3.3 Onderscheidende criteria

Behalve op de door hun aangeboden diensten is het ook mogelijk dat accountantskantoren zich op andere punten onderscheiden ten opzichte van hun collega-kantoren. Te denken valt daarbij aan zaken als 'het geven van advies op eigen initiatief', 'kwaliteit van de dienstverlening', of 'de prijs per opdracht'.

Tabel 6: Percentage accountantskantoren dat zegt zich positief te onderscheiden van collega-kantoren

Criterium	Percentage
Geven van advies op eigen initiatief	88,9 %
Meedenken met de cliënt	85,0 %
Prijs per opdracht	68,4 %
Kwaliteit	66,7 %
Deskundigheid op de bekende branches	66,7 %
Snelheid	61,9 %
Nabijheid kantoor	60,0 %
Prijs per uur	57,9 %
Beslag op personeel cliënt	38,9 %

teit van de dienstverlening', of 'de prijs per opdracht'. In tabel 6 is aangegeven welk percentage accountants zegt zich op bepaalde criteria te onderscheiden van collega-kantoren.

Wederom dient opgemerkt te worden dat deze percentages een vertekend beeld geven van het onderscheidend vermogen van accountantskantoren. Een oordeel over het eigen accountantskantoor zal veelal in het eigen voordeel gegeven worden. Zo is het wel zeer opmerkelijk dat met betrekking tot de criteria 'het geven van spontaan advies' en 'het meedenken van de cliënt' door veel kantoren gevonden wordt dat zij zich daarop positief onderscheiden van collega-kantoren! Veel kantoren zeggen dus beter dan andere kantoren in staat te zijn om in de schoenen van hun cliënt te gaan staan. Indien echter een ieder meent zich positief te moeten onderscheiden op basis van hetzelfde criterium is positionering met behulp van dit criterium onmogelijk, zodat dit positieve onderscheid dus in de praktijk weinig concurrentievoordelen zal opleveren. Ook ten aanzien van de in deze paragraaf behandelde criteria is gekeken naar de kenmerken van accountantskantoren die aangeven dat ze zich op een bepaald criterium positief onderscheiden ten opzichte van hun collega-kantoren. Hierbij is weer gebruik gemaakt van variantie-analyse (significantiënniveau 5%). De resultaten van deze analyses zijn

Tabel 7: Hoe onderscheiden accountantskantoren zich op basis van verschillende criteria van elkaar en wat zijn de kenmerken van die accountantskantoren

criterium		Gemiddeld aantal werknemers	Gemiddeld aantal cliënten	Soort cliënten	Gemiddelde omzet
Geven van advies op eigen initiatief	pos nauw neg	lager <sup>(1)</sup> hoger	lager hoger	internat	35 - 75
Meedenken met cliënt	pos nauw neg	lager hoger	lager hoger	internat	>75

in tabel 7 samengevat. In tabel 7 wordt een onderscheid gemaakt tussen (1) positieve onderscheiding (pos); (2) nauwelijks of geen onderscheid (nauw); en (3) negatieve onderscheiding (neg).

Ter verduidelijking van tabel 7 zal hier de interpretatie van cel [1] (lager) worden gegeven. De overige cellen kunnen op soortgelijke wijze geïnterpreteerd worden. Met 'lager' in cel [1] wordt bedoeld, dat de accountantskantoren die gemiddeld gezien weinig werknemers in dienst hebben, aangeven dat ze zich op het punt 'geven van advies op eigen initiatief' in positieve zin weten te onderscheiden van hun collega-kantoren. Opmerkelijk daarbij is wel, zoals uit de rest van tabel 7 blijkt, dat de kantoren die meer werknemers in dienst hebben niet vinden dat ze op dit punt terrein prijs moeten geven ten opzichte van hun kleinere collega's. Dergelijke schijnbare tegenstrijdigheden zijn we vaker in de antwoorden tegengekomen en komen ook in tabel 7 naar voren. Deze tegenstrijdigheden kunnen een nieuwe bevestiging zijn voor het feit dat een kantoor de situatie met betrekking tot zichzelf vaak rooskleuriger zal weergeven dan in werkelijkheid het geval zal zijn. Op basis van de overige in tabel 6 vermelde criteria is het niet mogelijk om de accountantskantoren in groepen onder te verdelen.

**4 Resultaten van de persoonlijke interviews**

Eén van de doelstellingen die wij ons in dit onderzoek gesteld hebben, is een antwoord te vinden op de vraag: 'In hoeverre en op basis van welke criteria verschillen accountantskantoren van elkaar?'. Deze vraag hebben we proberen te beantwoorden met behulp van de enquête onder cliënten en

door persoonlijke interviews met 'vertegenwoordigers' van accountantskantoren.

Aan deze 'vertegenwoordigers' van een kantoor, het liefst de marketing-manager, is in een persoonlijk interview gevraagd of er volgens hem/haar sprake is van een duidelijke positionering van de verschillende kantoren op de accountantsmarkt. Voor dit gedeelte van het onderzoek zijn de grootste elf accountantskantoren benaderd. Van deze elf kantoren werden er uiteindelijk zes bereid gevonden om hun medewerking aan dit gedeelte van het onderzoek te verlenen. De resultaten van deze interviews zullen hier slechts kort worden beschreven. Een uitgebreidere beschrijving is opgenomen in Alkema et al. (1992). Om erachter te komen welke kantoren veel en welke kantoren weinig van elkaar verschillen en op welke criteria deze verschillen gebaseerd zijn, kregen deze vertegenwoordigers 55 vragen te beantwoorden waarvan in kader 1 een voorbeeld is gegeven.

Kader 1: Voorbeeld van een vraag

In hoeverre vindt u dat **Moret Ernst & Young** en **Paardekooper & Hoffman** van elkaar verschillen (kruis het betreffende vakje aan)?

1 = Helemaal geen verschil	2	3	4	5	6	7 = Kantoren lijken totaal niet op elkaar
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Met behulp van Multidimensionele Schaal Analyse (MDS) kunnen, op basis van de antwoorden van de respondenten op deze vragen, de kantoren in een één- of meer-dimensionele ruimte worden geplaatst. Een dergelijke analyse kan zowel voor elke respondent afzonderlijk als voor alle respondenten gezamenlijk worden uitgevoerd. Hier bespreken we slechts de oplossing zoals die op basis van de gezamenlijke antwoorden van de zes respondenten verkregen is. Zie voor de twee-dimensionele afbeelding Alkema et al. (1992). Een dergelijke figuur kan op twee manieren nader worden bestudeerd. Ten eerste kan men trachten de *dimensies* in de ruimte *te benoemen*. Voor de benoeming van die dimensies is aanvullende informatie nodig, die op diverse wijzen verkregen kan worden (zie hierna). Ten tweede kan men trachten de positie van de verschillende accountantskantoren ten opzichte van elkaar *te verklaren*. Voor de eerste methode zijn in principe drie mogelijkheden beschikbaar:

- 1 Nog voor de antwoorden van de respondent zijn geanalyseerd vraagt men de respondent al om aan te geven op basis van welke criteria hij de overeenkomst tussen de verschillende accountantskantoren heeft beoordeeld.
- 2 Na de analyse van de antwoorden laat men de respondent de plaatsing van de accountantskantoren in de ruimte, zoals die op basis van zijn eigen antwoorden gerealiseerd is, beoordelen en de dimensies in die ruimte benoemen.
- 3 Men spreekt zijn eigen kennis met betrekking tot de markt aan.

In dit onderzoek is van alle drie de mogelijkheden van de eerste methode gebruik gemaakt. Uit antwoorden op vragen die betrekking hadden op de eerste mogelijkheid blijkt dat door de respondenten één of meer van de volgende criteria zijn gebruikt bij de beoordeling van eventuele overeenkomsten tussen verschillende kantoren:

- 1 soort cliënten;
- 2 omvang van het kantoor;
- 3 de markt waarop het kantoor zich richt (regionaal, nationaal of internationaal);
- 4 de diensten die het kantoor aanbiedt en de specialisaties van het kantoor;
- 5 het imago en de naambekendheid van het kantoor;

- 6 aard van de mensen die werkzaam zijn binnen het kantoor;
- 7 winstcijfers;
- 8 organisatie binnen het kantoor (centraal of decentraal);
- 9 historie van het kantoor (fusies, enzovoort).

Geen van deze criteria blijkt echter geschikt te zijn om één van beide dimensies in de ruimte te verklaren.

Wanneer de respondenten vervolgens met de twee-dimensionele oplossing zelf geconfronteerd worden (mogelijkheid 2), dan blijkt het onmogelijk om de dimensies in de ruimte te benoemen. Ook wij als onderzoekers beschikken niet over voldoende kennis van de branche om de positionering van de accountantskantoren, zoals die uit de antwoorden van de respondenten naar voren kwam, te verklaren (mogelijkheid 3).

Wat nu nog rest, is om naar de ligging van de verschillende accountantskantoren ten opzichte van elkaar te kijken (methode 2). Maar ook voor de ligging van de kantoren is noch door de respondenten noch door ons een duidelijke verklaring te geven. Omdat voor de positionering van de accountantskantoren op basis van de antwoorden van de individuele respondenten ook geen duidelijke verklaring gegeven kan worden, zullen we de betreffende resultaten hier niet behandelen en de bijbehorende ruimtes hier niet afdrukken.

Op basis van de antwoorden zoals die door de verschillende respondenten, voor het merendeel marketing-managers bij hun accountantskantoor, gegeven werden, is het niet mogelijk gebleken om de positionering van verschillende accountantskantoren ten opzichte van elkaar te verklaren. Dit kan betekenen dat de verschillen voor de marketing-managers zelf nog niet echt duidelijk waarneembaar zijn, met als gevolg dat het voor een potentiële cliënt moeilijk moet zijn om een keuze uit de diverse accountantskantoren te maken. We zullen dit in ons derde artikel nader onderzoeken.

## 5 Slot en strategische implicaties

In dit artikel hebben we een aantal facetten van de aanbodzijde van de markt voor accountantsdiensten bestudeerd. Met behulp van gegevens ontleend



aan een schriftelijke enquête hebben we met name enig inzicht proberen te krijgen in het belang dat accountantskantoren hechten aan de door hen aangeboden adviesdiensten en de mate waarin zij zich met deze diensten zeggen te onderscheiden van collega-kantoren. Ook andere criteria waarmee accountantskantoren zich ten opzichte van elkaar kunnen onderscheiden, zijn in ons onderzoek onderzocht. Opmerkelijk is dat de responderende accountants zeggen zich positief te onderscheiden van collega-kantoren, maar om zich te positioneren wel dezelfde criteria hanteren. Dit is niet mogelijk. Op basis van deze uitkomsten van het onderzoek alsmede op basis van persoonlijke interviews moet de conclusie worden getrokken dat van een echte, doelgerichte, bewuste positionering van het aanbod op de markt voor accountantsdiensten nauwelijks sprake kan zijn.

Samenvattend kunnen we dan ook stellen dat accountantskantoren geen goed inzicht hebben in de concurrentie en de concurrentiepositie die zij zelf op de markt innemen. In het derde artikel zullen we onderzoeken of accountants al dan niet voldoende zicht hebben op de vraagzijde van de markt en of, en in hoeverre, partijen aan de vraagzijde in staat zijn om accountantskantoren te positioneren.

## Literatuur

- Alkema, S., P. S. H. Leeflang, E. Rosbergen, M. Vriens en T. J. M. Wilms, *De accountantsmarkt in Nederland*, Research Memorandum, Institute for Economic Research, Faculteit der Economische Wetenschappen, Rijksuniversiteit Groningen, 1992.
- Bijmolt, T., E. Rosbergen en M. Vriens, 'Multivariate analyse met behulp van PC-MDS 5.1', *Kwantitatieve Methoden*, nr. 39, februari 1992, 97-112.
- Meerling, *Methoden en technieken van psychologisch onderzoek*, deel 2: *Data-analyse en psychometrie*, Boom, Amsterdam/Meppel, 1981.

## Noten

1 MDS is de afkorting van *Multidimensional Scaling* (zie voor een uitleg van MDS Meerling 1981). In ons geval is gebruik gemaakt van het programma KYST, zoals dat in het computer-pakket PC-MDS is ingebouwd (voor een beschrijving van het pakket PC-MDS zie Bijmolt, Rosbergen en Vriens, 1991).

2 Bij het bepalen van deze samenhang hebben we zowel gebruik gemaakt van correlatiecoëfficiënten als van variantie-analyse. Met behulp van variantie-analyse zijn we in staat om op basis van de algemene kenmerken van accountantskantoren verschillen vast te stellen tussen kantoren die veel belang hechten aan een bepaalde dienst en kantoren die weinig belang hechten aan die dienst. Bij deze analyses zijn we uitgegaan van een significantie-niveau van 5%.