

# BACK TO THE FUTURE

DE NIEUWE ROL VAN DE ACCOUNTANT  
IN EEN VERANDERENDE WERELD



# INHOUDSOPGAVE

## 1. INTRODUCTIE 05

- 1.1 Inleiding 05
- 1.2 Plaats van het FAI-lectoraat binnen Hogeschool Utrecht 05
  - 1.2.1 Onderzoekslijnen van het lectoraat FAI 07
- 1.3 Businessinnovatie in een veranderende wereld 09

## 2. DE NIEUWE ROL VAN DE ACCOUNTANT IN EEN VERANDERENDE WERELD 15

- 2.1 Inleiding 15
- 2.2 Een beroep in transitie 16
- 2.3 Assurance – het versterken van vertrouwen 20
- 2.4 Regelgeving – een zegen of last? 24
- 2.5 Klantfocus – wat vraagt de markt? 30
- 2.6 Innovatie en de bijdrage van onderzoek 35
- 2.7 Accountancyonderwijs 44
- 2.8 Conclusie 47

## 3. LECTORAAT EN DE KENNISINFRASTRUCTUUR 49

Literatuur 54

Curriculum vitae 59  
Kenniskring lectoraat FAI 61  
Dankwoord 68  
Colofon 71

**“BINNEN HET  
KENNISCENTRUM  
INNBUS VINDT  
ONDERZOEK  
PLAATS NAAR  
BUSINESSINNOVATIE  
IN EEN  
VERANDERENDE  
WERELD.”**

# 1 / INTRODUCTIE

*"The purpose of any science is the forecasting."*

*Auguste Comte (1798-1857)*

## 1.1 / Inleiding

Het lectoraat Financieel-economische Advisering bij Innovatie (FAI) is formeel gestart per 1 januari 2011. Het afgelopen anderhalf jaar is hard gewerkt om het lectoraat tot 'wasdom' te laten komen. Met trots kan worden geconcludeerd dat momenteel sprake is van een volwassen lectoraat bestaande uit een functioneel lector, een bijzonder lector en tien kenniskringleden. Het lectoraat voert momenteel een aantal toegepaste onderzoeken uit voor de beroepspraktijk en draagt bij aan onderwijsontwikkeling en onderwijsvernieuwing. Ook studenten hebben de weg naar het lectoraat gevonden! In deze openbare les wil ik schetsen waar het lectoraat nu staat en wat de doelstellingen voor de komende jaren zijn. Voordat ik hiermee start, wil ik de positie van het lectoraat binnen Hogeschool Utrecht duiden, alsmede de centrale focus van het kenniscentrum Innovatie en Business (afgekort InnBus) waarvan het lectoraat deel uitmaakt.

## 1.2 / Plaats van het FAI-lectorat binnen Hogeschool Utrecht

Hogeschool Utrecht (HU) heeft hoogwaardig onderwijs en onderzoek als de taken benoemd in haar missie om te werken aan innovatie en professionalisering van de beroepspraktijk en de persoonlijke ontwikkeling van talent. Hierbij kiest de HU voor 'kwaliteit boven kwantiteit'. De hogeschool streeft ernaar om zich de komende jaren verder te ontwikkelen tot *University of Applied Sciences*. Onderzoek en onderwijs zijn in deze profilering nauw met elkaar verbonden. Door het verzorgen van onderwijs waarin een onderzoekende en ondernemende houding wordt aangeleerd, wil de HU bijdragen aan de genoemde innovatie en professionalisering van de praktijk. Het uitvoeren van toegepast onderzoek wordt hierbij als een essentiële schakel gezien, waarbij betrokkenheid van docenten en studenten vanuit het (bachelor) onderwijs een randvoorwaarde is. Middels de samenwerking in *Consortium on Applied Research and Professional Education*

(CARPE) streeft de HU naar een sterke reputatie als *University of Applied Sciences* (UAS) in Europa. In dit consortium werkt de HU samen met Turku UAS, Hamburg UAS, Polytechnic University of Valencia en Manchester Metropolitan University. Bij de introductie van lectoraten in het hoger beroepsonderwijs in 2001, was het de HU die de eerste lector in Nederland benoemde. De HU heeft er bewust voor gekozen de ontwikkeling van het onderzoek in het hoger beroepsonderwijs niet te organiseren rondom individuele lectoren, maar in de vorm van onderzoeks-eenheden: kenniscentra. Momenteel kent de HU zes facultaire kenniscentra, waarbinnen 48 lectoren werkzaam zijn.

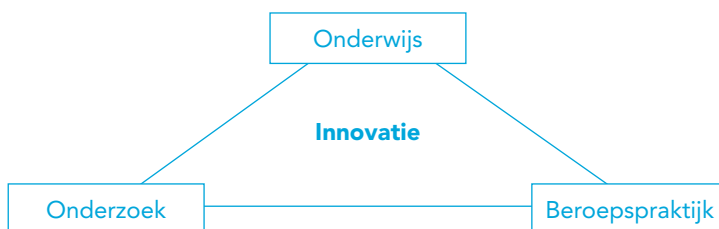
Voor de Faculteit Economie en Management (FEM) is het onderzoek ondergebracht in het kenniscentrum Innovatie en Business (InnBus). Het lectoraat FAI is onderdeel van dit kenniscentrum. De missie van het kenniscentrum InnBus is als volgt geformuleerd:

InnBus beschouwt kennisontwikkeling en kenniscirculatie als haar kerntaak. Zij wil daartoe wetenschappelijk verantwoord, praktisch relevant onderzoek doen, met zoveel mogelijk studenten, docenten en externe partijen. Daarbij is de onderzoeksagenda 'businessinnovatie in een veranderende wereld', met de focus op het versterken van het innovatief vermogen van (vooral middelgrote) ondernemingen en op de impact van technologie, globalisering en de verduurzamingambitie op hun innovatie.

Innovatie binnen (middelgrote) ondernemingen is dus het kernthema van InnBus, met daarbinnen voor de lectoraten de volgende drie hoofdtaken:

- kennis ontwikkelen door het uitvoeren van toegepast onderzoek;
- kenniscirculatie bevorderen tussen de praktijk, het onderzoek en onderwijs; en
- bijdragen aan curriculumontwikkeling en aan een verdere professionalisering van docenten.

Deze hoofdtaken komen in beeld in het basismodel, de innovatie-driehoek, waar beroepspraktijk, onderwijs en onderzoek met elkaar zijn verbonden.



### 1.2.1 / Onderzoekslijnen van het lectoraat FAI

Als kernactiviteit onderzoekt het lectoraat de veranderingen die zich in het beroepsdomein van de financieel-zakelijke dienstverlening voltrekken. Daarnaast is aandacht voor de bedrijfseconomische aspecten en de businessmodelaspecten in de sector *cure & care*, en daarmee voor de koppeling met het HU-speerpunt Zorg en Technologie en de Faculteit Gezondheidszorg van de HU. Ten derde vindt intensief onderzoek plaats naar bedrijfsoverdrachten binnen het lectoraat. Ik licht elk van deze drie onderzoekslijnen kort toe.

#### Ontwikkelingen in financieel-zakelijke dienstverlening

De toenemende (internationale) regelgeving en de voortdurende stroom van vooral ICT-innovaties zijn twee bewegingen die grote invloed hebben op ontwikkelingen in de financieel-zakelijke dienstverlening in het mkb. Om het bestaansrecht van hun bedrijf te waarborgen zullen dienstverleners als accountants, notarissen, juristen en assurantietussenpersonen hun businessmodel fundamenteel moeten aanpassen. Zo verandert bijvoorbeeld de rol van de klassieke accountant, als opsteller van de jaarrekening, in een proactieve bedrijfseconomisch adviseur. Die weet zich ondersteund door actuele en uitgebreide informatie, niet alleen over de organisatie waarvoor hij werkt, maar ook over ontwikkelingen in de bedrijfskolom waarin hij adviseert.

Tegelijkertijd herbergt de toenemende regelgeving het risico van het ontstaan van een cultuur van *box ticking*: een formeel en gedetailleerd en daardoor een rigide en minder effectief controleproces. Simpel gezegd: de nieuwe accountant kan meer adviseren, maar moet ook meer controleren. Een vak in beweging!

### Economie, gezondheid en zorg

Het besef groeit dat zorg steeds meer geld kost, zowel door demografische als door medisch-technologische ontwikkelingen. De zorg dreigt 'onbetaalbaar' te worden. Dat maakt het uiterst relevant om niet alleen macro-economisch, maar ook bedrijfs-economisch naar de zorg te kijken. Het maakt bovendien het vraagstuk van de preventie actueel: in welke situaties is het economisch voordeliger om te zorgen dat mensen minder snel ziek worden in plaats van te gaan behandelen als ze ziek zijn? Hiermee is de benaming van de onderzoekslijn 'Economie, gezondheid en zorg' verklaard. Binnen deze onderzoekslijn lopen er diverse onderzoeken, onder andere naar de economische aspecten van de verschillende bekostigingssystemen, naar het voor ondernemers inzichtelijk maken van de financieel-economische aspecten van gezondheid en zorg en van hun eigen businessmodel. Ook wordt in regionale zorginstellingen onderzoek uitgevoerd naar de beoogde verhoging van doelmatigheid door kostenmanagement toe te passen en naar de effecten van het toepassen van moderne managementaccountingsystemen.

### Bedrijfsoverdrachten

Er is in Nederland een groeiende aandacht voor bedrijfs-overdrachten. De verwachting is dat door demografische factoren de komende jaren bij vele duizenden bedrijven een overdracht aan de orde is. Door die omvang is het opbouwen van expertise nodig voor een effectieve ondersteuning van ondernemers. Dat is van groot economisch en maatschappelijk belang. Een bedrijfs-overdracht of overname is bijna altijd een complex proces. Het gaat om onderhandelen, om financiering en om organisatorische en persoonlijke zaken. Maar ook fiscale en juridische aspecten spelen vaak een belangrijke rol. Het merendeel van de adviseurs

blijkt niet voldoende toegerust om het gehele traject van bedrijfsoverdracht te begeleiden. Kennis en kunde van vooral de financiering en organisatorische veranderingen blijken de belangrijkste struikelblokken. Binnen het lectoraat wordt, onder leiding van bijzonder lector dr. Lex van Teeffelen, onderzoek uitgevoerd naar slaag- en faalfactoren bij overdrachten en overnames.

Vanuit de visie dat innovatie binnen de beroepspraktijk gerealiseerd wordt door de onlosmakelijke verbinding tussen de domeinen beroepspraktijk, onderwijs en onderzoek (Majoer, 2007) is binnen het lectoraat FAI het algemene uitgangspunt dat de kenniskringleden bij voorkeur actief zijn in alle drie domeinen, doch tenminste in twee.

### 1.3 / Businessinnovatie in een veranderende wereld

Binnen het kenniscentrum InnBus vindt onderzoek plaats naar businessinnovatie in een veranderende wereld. Als InnBus-lectoren zien wij dat de omgeving, waarin wij en de professionals die wij opleiden werken en leven, steeds sneller verandert. Ik noem een aantal bewegingen:

- een grote en nog steeds groeiende invloed van technologie, vooral ICT;
- een voortdurende aandacht voor het belang van kennis, creativiteit en ondernemerschap om voortdurend te kunnen innoveren;
- aandacht voor nieuwe vormen van samenwerken (netwerken, cocreatie) en een internationale oriëntatie, Europees en mondiaal;
- een groeiende morele druk op ondernemingen, organisaties en individuen om duurzamer te werken en te leven, waarbij duurzaamheid terecht steeds vaker geïnterpreteerd wordt als combinatie van de ecologische, de economische en de sociale dimensie ervan.

Een toenemende complexiteit en tempo dus, in ons leven en in onze kenniseconomie. Het vraagt van ondernemingen en hun medewerkers naast kennis en vaardigheden, een grote mate van

veerkracht en aanpassingsvermogen, om hun business (en zichzelf) voortdurend te innoveren.

Het referentiekader dat het kenniscentrum hanteert om deze bewegingen en de invloed ervan op businessinnovatie te beschouwen is het 'businessmodeldenken'. Wetenschappelijk onderzoek naar businessmodellen is nog relatief jong en verspreid over diverse wetenschappelijke disciplines, hoewel een groeiende interesse onder onderzoekers is waar te nemen. In de beste *management journals* worden steeds meer artikelen over dit onderwerp gepubliceerd (Zott et al., 2010). Het businessmodeldenken wordt algemeen erkend als belangrijke motor in het duurzaam realiseren en verbinden van (technologische) innovatie in economische waarde (Chesbrough en Rosenbloom, 2002). Wat is een businessmodel? Amit en Zott (2010) definiëren het als: *"the content, structure, and governance of transactions designed to create value through the exploitation of business opportunities"*. Een businessmodel vervult de volgende functies (Chesbrough, 2009):

- het articuleren van de waardepropositie, dat wil zeggen de waarde die het product of de dienst heeft voor de gebruikers;
- het identificeren van marktsegmenten, d.w.z. groepen gebruikers voor wie het product of de dienst nuttig is;
- het definiëren van een structuur in de waardeketen die nodig is om de producten of de diensten te maken en te distribueren en de hiervoor benodigde assets;
- het beschrijven van de inkomstenstromen van de door de onderneming aangeboden producten of diensten;
- het begroten van de kostenstructuur en het winstpotentieel (gegeven de waardepropositie en de structuur van de waardeketen);
- het beschrijven van de positie van de onderneming binnen het netwerk van leveranciers en klanten;
- het formuleren van een concurrerende strategie waardoor de innoverende onderneming concurrentievoordeel zal krijgen en behouden.

Het businessmodeldenken ondersteunt het vertalen van de ontwikkelingen van de veranderende wereld naar de effecten op de *business* van organisaties. Hoewel het gericht is op een organisatie, wordt verder gekeken dan de grenzen van de organisatie. Het businessmodeldenken gaat uit van een multidisciplinaire, holistische aanpak waarin wordt uitgelegd hoe een organisatie zaken doet. In de uitwerking hiervan is de afgelopen jaren binnen het kenniscentrum gebleken dat de zogenaamde Canvasmethode, ontwikkeld door Osterwalder en Pigneur (2010), een uitstekend praktisch instrument is om bovengenoemde aspecten van een businessmodel in beeld te krijgen. Daarbij kunnen zowel de bestaande situaties als diverse innovatieve scenario's worden besproken, bijvoorbeeld de introductie van een geheel nieuwe klantengroep. Dit maakt het businessmodeldenken een goed vertrekpunt voor innovaties, zowel in de beroepspraktijk als in ons onderwijs. Voor dat laatste geldt dat met dit model de verbinding kan worden gelegd tussen de diverse opleidingen binnen de FEM, te weten: Bedrijfseconomie, Commerciële economie en Bedrijfskunde.

Op welke wijze kan het lectoraat FAI zijn onderzoeksterrein positioneren in genoemd referentiekader en bijdragen aan het versterken van het businessmodeldenken? Om dit te schetsen wordt in het volgende hoofdstuk verder ingezoomd op de relatie tussen businessinnovatie en het belang van onderzoek aan de hand van een doorkijk naar de nieuwe rol van de accountant in de veranderende wereld. Hoewel het door het lectoraat uitgevoerde onderzoek zich niet uitsluitend richt op de beroepsgroep accountants, is voor deze openbare les bewust gekozen om de veranderende wereld van één beroepsgroep eruit te lichten in plaats van een generiek verhaal neer te zetten.

Ik heb gekozen voor de beroepsgroep accountants omdat ik zelf onderdeel van deze professie ben, al geruime tijd werkzaam ben in deze branche en onlangs ben gepromoveerd in deze discipline. Diverse rapporten en documenten geven aan dat de professionals de noodzaak tot innovatie van het vak onderkennen. Is mijn verhaal ook voor 'niet-accountants' interessant?

Jazeker, de veranderingen waar accountants voor staan doen zich namelijk in vergelijkbare vormen ook voor in aangrenzende beroepen (zoals controllers) en bij andere zakelijke dienstverleners (bijvoorbeeld notarissen, assurantietussenpersonen). Zorgprofessionals (zoals fysiotherapeuten en apothekers) zullen mogelijk parallellen zien wat betreft de invloed van ICT op bestaande processen (procesoptimalisatie, e-health) en de invloed van regulering in de branche op hun businessmodellen. Ten slotte wordt, voor diegenen die nog relatief onbekend zijn met lectoren en lectoraten, in hoofdstuk 3 kort de rol en plaats van het lectoraat in de kennisinfrastructuur in Nederland toegelicht.



**“ACCOUNTANTS-  
CONTROLE VERVULT  
BINNEN ONZE  
HEDENDAAGSE  
SAMENLEVING  
DE ROL VAN EEN  
SOCIAAL CONTROLE-  
MECHANISME.”**

## 2 / DE NIEUWE ROL VAN DE ACCOUNTANT<sup>1</sup> IN EEN VERANDERENDE WERELD

“De boekhouding is voor den koopman, wat de statistiek is voor den econometist. Ze legt vast, hetgeen is gebeurd, met het doel daaruit leering te trekken voor hetgeen zal geschieden, om tijdig die maatregelen te kunnen beramen, welke de omstandigheden gebieden.”

*(Uit: 'Doel en wezen van de Rekeningwetenschap'; Openbare les R.A. Dijkster bij aanvaarding van het ambt van lector aan de Nederlandsche Handels-Hoogeschool te Rotterdam op dinsdag 27 april 1926)*

### 2.1 / Inleiding

“Accountants aan vooravond van ommekeer”, “Naar een nieuw bedrijfsmodel voor het accountantskantoor”, “Grote accountantskantoren halen minder omzet uit controle”, “Inkomen accountants in ijltempo omlaag”, “Accountants zoeken naar nieuwe richting”, zijn enkele koppen die onlangs in het nieuws te vinden waren. Het functioneren en de rol van de accountant is onderwerp van uitgebreide discussie. Enerzijds spitst deze kritische discussie zich toe op de rol van de accountant bij de uitvoering van de wettelijke controle. Anderzijds staat, door technologische ontwikkelingen, ook de toegevoegde waarde van andere traditionele diensten van de accountant ter discussie. Heeft de veranderende wereld verregaande gevolgen voor de huidige rol en het bestaande businessmodel van de accountant? Sceptici binnen deze beroepsgroep zullen aangeven dat het waarschijnlijk niet zo’n vaart zal lopen. Het accountantsberoep is immers in het verleden vaker onderwerp van discussie geweest en de hieruit voortvloeiende toenemende regelgeving heeft eerder geleid tot een uitbreiding van de werkzaamheden voor de accountant dan tot een afname ervan. Ook wordt al langere tijd gesproken over de impact van technologische vernieuwingen, zoals het communicatieprotocol XBRL, zonder dat dit nog tot een wezenlijke verandering heeft

---

<sup>1</sup> Waar in dit betoog wordt gesproken over de accountant wordt hierbij met name geduid op de accountant in de functie van openbaar accountant.

geleid in het dienstenaanbod en het verdienmodel. Waarom zou het, aldus de sceptici, dit keer anders zijn? Met de kennis van vandaag terugkijkend, is de vraag of de 'prikkel' om te veranderen wel sterk genoeg waren.

## 2.2 / Een beroep in transitie

Accountantscontrole (of: *auditing*) vervult binnen onze hedendaagse samenleving de rol van een sociaal controlemechanisme en is onderdeel van de economische orde, die op haar beurt aan verandering onderhevig is. Gegeven deze rol in onze hedendaagse samenleving bestaat er naar mijn mening een risico dat het ter discussie stellen van de rol van de accountant door zowel de beroepsgroep als onderzoekers binnen de wetenschappelijke discipline *Audit and Assurance research* wordt onderschat. Of, zoals ik het in mijn proefschrift *The added value of auditing in a non-mandatory environment* (Duits, 2012) stel:

*A lack of insight why contemporary society, in absence of mandatory regulation, demands an (independent) audit accommodates the risk of not meeting the needs and expectations of society and as a result risking auditing being perceived as having no added value and becoming redundant or will be marginalized".*

Wat zijn dan de *drivers* die de veranderende wereld van de accountant beïnvloeden? Toenemende regeldruk en de opkomst van informatie- en communicatietechnologie (ICT) worden vaak als de twee belangrijkste ontwikkelingen aangehaald. Zijn dit inderdaad de belangrijkste? Voor het begrip moet je als econoom ook een bredere maatschappelijke en historische kennis hebben (Sedláček, 2012). Of zoals Joseph Schumpeter in de jaren dertig al opmerkte:

De algemene geschiedenis (sociale, politieke en culturele), de economische geschiedenis, en in het bijzonder de industriële geschiedenis, zijn niet alleen onmisbaar, maar leveren zelfs de allergrootste bijdrage aan ons begrip van het vraagstuk. Alle andere materialen en methoden, statistisch en theoretisch, zijn daar alleen maar ondergeschikt aan, en slechter dan nutteloos zonder hen.

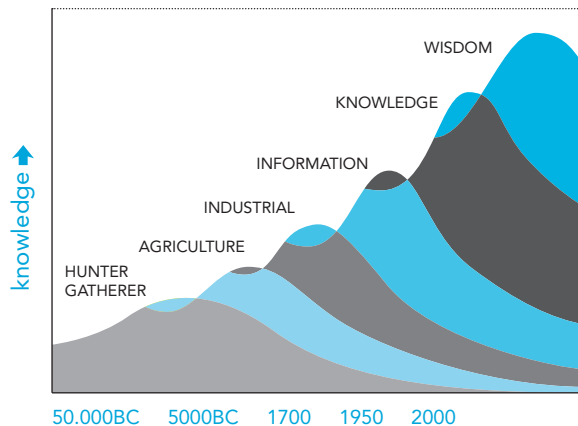
Kijken we vanuit een bredere historische context, dan is de sociaal-economische transitie van onze samenleving mogelijkwerijs de belangrijkste *driver* voor de veranderende rol. Om met deze laatste te beginnen is het van belang om eerst kort stil te staan bij het ontstaan van de accountantsfunctie.

De huidige vorm van accountantscontrole (*modern auditing*) is ontstaan in navolging van de ontwikkeling van de moderne onderneming. De moderne onderneming is op haar beurt circa 150 jaar geleden ontstaan als gevolg van de 'industriële revolutie', waarbij het meest onderscheidende element van deze onderneming de scheiding tussen leiding en kapitaal was (Berle en Means, 1932). Er zijn echter aanwijzingen dat vormen van accountantscontrole al veel eerder voorkwamen, zelfs al ver voor onze jaartelling (Costouros, 1978; Watts en Zimmerman, 1983). Elliott (2002b) stelt dat de opkomst en neergang van het type accountant is te relateren aan de voorkomende sociaaleconomische paradigma's (economische tijdperken) en dat accountants kunnen leren van hun huidige situatie door deze te bezien in het licht van eerdere relaties tussen sociaaleconomische paradigma's en het type accountant.

Welke sociaal-economische paradigma's of tijdperken zijn te onderscheiden? Waar Elliott (2002b) nog een viertal economische tijdperken van het verleden en toekomst onderkende, benoemen Findlay en Straus (2011) een zestal tijdperken als gevolg van significante sociale, technologische en economische transformatie van *advanced economies*.

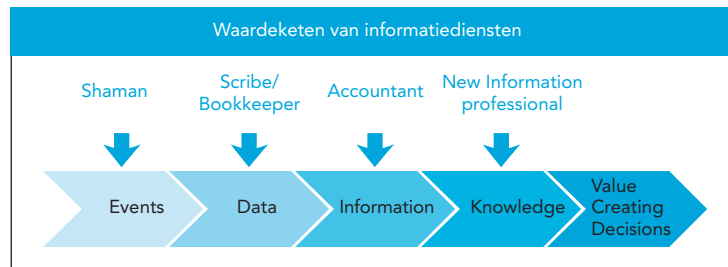
Uit de figuur 'Economische tijdperken' blijkt (als je kijkt naar de horizontale as) dat de tijdspanne van de sociaal-economische tijdperken afneemt. Veranderingen zijn van alle tijden, maar lijken elkaar steeds sneller op te volgen, waardoor grenzen vervagen, technologie verandert en de levenscyclus van producten steeds korter wordt. Hierdoor neemt de druk om te innoveren en te veranderen meer en meer toe (Wallage, 2008; Volberda en Bosma, 2011).

Figuur 1  
Economische  
tijdperken  
(bron: Findlay en  
Straus, 2011)



Uitgaande van de eerste vier sociaal-economische tijdperken onderkent Elliott (2002b) een viertal typen accountants of informatieprofessionals: de 'shaman', de 'scribe/bookkeeper', de 'accountant' en 'the new information professional'. De accountant is in deze onderverdeling gekoppeld aan het industriële tijdperk en de daarbij horende informatiebehoeften. De basis van de werkzaamheden van de accountant is de financiële administratie. Zijn taak is om informatie te verschaffen aan met name aandeelhouders, crediteuren en (potentiële) verstrekken van kapitaal. Over de jaren heeft een uitbreiding van de diensten door accountants plaatsgevonden, zoals de beoordeling van financiële systemen en het beoordelen van niet-financiële informatie. Het zijn die nieuwe diensten die de overgang naar 'the new information professional' bevestigen.

Met die transitie van het industriële tijdperk naar het informatietijdperk veranderen ook de behoeften. Het verstrekken van informatie alleen is niet langer voldoende. Er komt steeds meer behoefte aan het 'koppelen' van de juiste informatie aan de specifieke en algemene vragen in het besluitvormingsproces.<sup>2</sup> Kortom, aan het aandragen van kennis. Het ontstaan van nieuwe informatiebehoeften heeft gevolgen voor de waardeketen van de bestaande diensten.



De hierboven gepresenteerde waardeketen (overgenomen van Elliott, 2002b) gaat uit van het principe dat elke volgende, waardevollere dienst (behalve de eerste) ook bevat wat noodzakelijk is van de minder waardevolle diensten. Om informatie te kunnen beoordelen (accountant) moeten eerst de data worden vastgelegd (scribe/bookkeeper). Met het ontstaan van een nieuwe behoefte, waaraan een hogere waarde wordt toegekend, neemt de gepercipieerde waarde van de voorgaande activiteiten af. De huidige ontwikkeling binnen de accountancysector waar klanten in de samenstellpraktijk steeds minder bereid zijn te betalen voor het verwerken van de administratie, is hier een voorbeeld van.

<sup>2</sup> Een voorbeeld van deze ontwikkeling is de huidige discussie over de 'accountantsverklaring van de toekomst' (het Financieel Dagblad, 10 september 2012). Steeds meer gebruikers van de accountantsverklaring willen dat deze specifieke informatie gaat bevatten, zoals over de claim van het management over de levensvatbaarheid c.q. continuïteit van de onderneming, in plaats van de gestandaardiseerde accountantsverklaring.

Uitgaande van deze ontwikkeling in tijd onderkent ook Elliott dat de accountant, indien hij niet innoveert en evolueert, het risico loopt om een mindere en zelfs marginale speler te worden in de markt van *business information services*.

Waarom is het type accountant uit de industriële revolutie nog niet vervangen door een ander type accountant of informatie-professional? Was het ook niet Elliott die al jaren geleden aangaf dat ICT-ontwikkelingen, zoals XBRL en *continuous auditing*, het accountantsberoep wezenlijk zouden veranderen? Een plausibele verklaring hiervoor is dat de meeste transities niet schoksgewijs verlopen, maar incrementeel. De overgang van een industriële samenleving naar een informatiesamenleving ging in het algemeen geleidelijk. In de beginfase van de overgang wordt het merendeel van de economische welvaart nog gecreëerd door producten en diensten die bij het oude tijdperk horen en is het kritische omslagpunt nog niet bereikt. Voor de toepassing van XBRL in financiële rapportering lijkt nu in Nederland het omslagpunt te zijn bereikt. Ondernemingen communiceren nu meer en meer op digitale wijze met overheid, banken en Kamers van Koophandel. Er kan worden geconcludeerd dat de toekomst die Elliott schetste, realiteit is geworden.

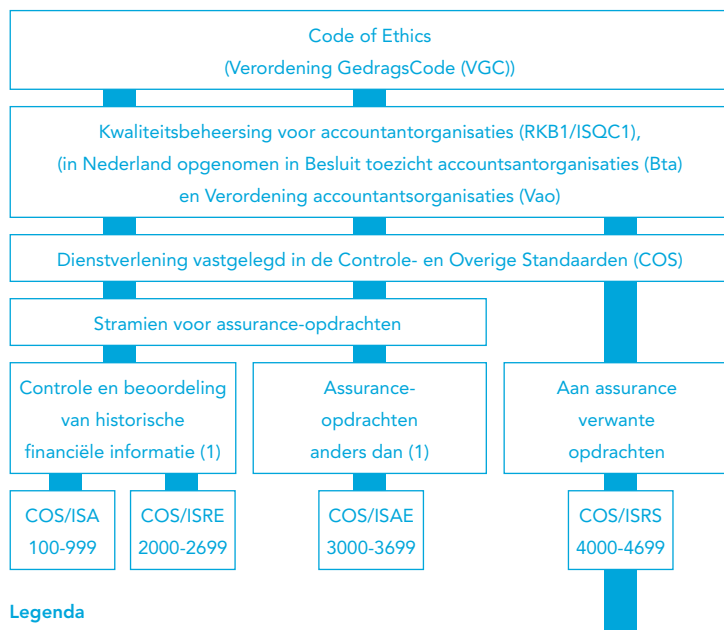
### 2.3 / Assurance – het versterken van vertrouwen

In de voorgaande paragraaf hebben wij gezien dat ICT-ontwikkelingen en veranderende informatiebehoefte invloed hebben op de door de accountant aangeboden producten en diensten. In de afgelopen jaren zijn nieuwe diensten ontstaan zoals *webtrust*, *systrust* en *sustainability audits*. Echter, de onderliggende behoefte bij deze diensten is niet gewijzigd, namelijk het versterken van vertrouwen in de vorm van het verstrekken van zekerheid. (In de praktijk wordt vaak het woord *assurance* gehanteerd). Wat is de functie van de accountant? De accountant zoals wij die vandaag de dag kennen, is ontstaan in een reactie op de sociaaleconomische ontwikkelingen van de industriële revolutie. Voor investeringen in fabrieken en machines ontstond de behoefte aan risicodragend vermogen en dat kon

niet langer alleen door directeur-eigenaren van ondernemingen worden opgebracht. Als gevolg hiervan ontstond een nieuwe ondernemingsvorm, die onder meer gekenschetst werd door een scheiding tussen eigendom en leiding. Eigenaren werden voor de informatievoorziening over de gang van zaken en de financiële resultaten van de onderneming afhankelijk van de door het management opgestelde verantwoording. Daarmee is een belangrijk fenomeen ontstaan: informatieasymmetrie. In de loop van de tijd deed zich een aantal boekhoud- en economische schandalen voor, waaruit naar voren kwam dat de belangen van de leiding en de eigenaar niet dezelfde waren. Controle door een accountant van de door de leiding opgestelde verantwoording is voor eigenaren (en belanghebbenden) een middel om zowel het risico van informatieasymmetrie als het risico van een mogelijke divergentie van de belangen van de eigenaren en de leiding te verkleinen. En daarmee is de kernfunctie van de accountant scherp geformuleerd: het toevoegen van zekerheid in het maatschappelijk verkeer, de assurance-functie.

Wat is dan een *assurance*-opdracht? Volgens het stramien voor *assurance*-opdrachten van de International Federation of Accountants (IFAC) is een *assurance*-opdracht een opdracht waarbij een accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van een evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van vastgestelde criteria, te versterken.

Onderstaand figuur, ontleend aan Eimers en Verkruijse (2006), geeft het stramien voor *assurance*-opdrachten weer, alsmede de relatie met overige relevante regelgeving voor de accountant bij het uitvoeren van opdrachten.



### Legenda

- COS: Controle- en Overige standaarden
- ISA: International Standards on Auditing  
(Standaarden voor controleopdrachten)
- ISRE: International Standards on Review Engagements  
(Standaarden voor beoordelingsopdrachten)
- ISAE: International Standards on Assurance Engagements  
(Standaarden voor assurance-opdrachten)
- ISRS: International Standards for Related Services  
(Standaarden voor aan assurance verwante opdrachten)

Binnen het stramien worden twee soorten *assurance*-opdrachten onderscheiden die door een accountant kunnen worden uitgevoerd:

- een *assurance*-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid; en
- een *assurance*-opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.

De controle van een jaarrekening valt onder de categorie 'redelijke mate van zekerheid', het beoordelen van een jaarrekening valt onder de categorie 'beperkte mate van zekerheid'. Het verschil in het niveau van zekerheid tussen beide opdrachten komt tot uitdrukking in de wijze waarop het oordeel van de accountant is geformuleerd. Bij een controleopdracht is het oordeel positief geformuleerd, terwijl bij een beoordelingsopdracht het oordeel negatief geformuleerd is ('... is ons niets gebleken ...') (Könst en Duits, 2009).

Een belangrijk element, wil er sprake zijn van een *assurance*-opdracht, is het driepartijenelement. Dat wil zeggen dat er sprake is van de betrokkenheid van drie afzonderlijke partijen: een verantwoordingsplichtige (diegene die de informatie vervaardigt), een gebruiker en een accountant (*assurance-provider*). Die accountant beoogt vertrouwen toe te voegen aan de verstrekte informatie en/of de gebruikte informatiesystemen.

Het verschaffen van zekerheid en daardoor het versterken van vertrouwen is hierbij het wezenlijke kenmerk. Zoals eerder aangegeven is de behoefte aan vertrouwen in de (economische) samenleving de bestaansvoorwaarde voor de functie van accountant (*assurance-provider*). De accountant werkte, werkt en zal moeten blijven werken vanuit een vertrouwensbasis.

Al rond 1933 stelde Limperg het als volgt:

De accountant-vertrouwensman ontleent zijn algemene functie in het verkeer aan de behoefte aan deskundige en onafhankelijke controle en de behoefte aan een op die controle gegrond deskundig en onafhankelijk oordeel. De functie wortelt in het vertrouwen, dat in het maatschappelijk verkeer gesteld wordt in de doeltreffendheid der controle en in het oordeel van de accountant. Dat vertrouwen is dus de bestaansvoorwaarde voor de functie; wordt het vertrouwen beschaamd, dan wordt ook de functie vernietigd, want zij wordt nutteloos.

De zakelijke omgeving van de accountant is sindsdien sterk veranderd en dit heeft zijn weerslag op de werkzaamheden van de accountant. Zo lang menselijk handelen ten grondslag ligt aan economische activiteiten zullen vertrouwen en zekerheid echter een essentiële rol blijven spelen in het effectief en efficiënt functioneren van de economie. Overigens liggen 'vertrouwen' en 'assurance' als begrippen dicht tegen elkaar aan. Onderscheid tussen deze twee kan worden gemaakt in termen van passief (vertrouwen in) versus actief (zekerheid verschaffen over) (Strikwerda, 2008). Het versterken van 'vertrouwen in' door het verschaffen van 'zekerheid over' (assurance) is de kernfunctie van de accountant en zal dat naar mijn mening ook in de toekomst dienen te blijven.

## 2.4 / Regelgeving – een zegen of een last?

Historisch gezien is de functie van de openbaar accountant ontstaan uit de behoefte binnen het economische verkeer aan betrouwbare (bestuurlijke) informatievoorziening en informatiesystemen. In de loop van de tijd is met name de controlerende functie van de accountant aan verandering onderhevig geweest, veelal in reacties op fraude- en boekhoudschandalen en economische en financiële crises. Overheden zijn zich steeds nadrukkelijker met deze functie gaan bemoeien middels het implementeren van steeds uitgebreidere

regelgeving om de stabiliteit van de economische orde te handhaven en een effectief functionerende kapitaalmarkt te waarborgen.<sup>3</sup> In veel landen is de accountantscontrole van door ondernemingen uitgebrachte jaarrekeningen bij wet verplicht gesteld.

Misbruik van de ontstane informatieasymmetrie en de gevolgen hiervan voor de economie zijn aanleiding geweest voor overheden om de 'vraagkant' van de externe accountantscontrole te reguleren om op deze wijze het vertrouwen tussen participanten te herstellen (Watts en Zimmerman, 1986). De geschiedenis leert echter dat verdere regulering eventuele nieuwe boekhoud- en economische schandalen niet kan voorkomen, waardoor het vertrouwen in het effectief functioneren van de accountantscontrole wederom wordt ondermijnd. Het is dan ook de verwachting dat er zich telkens nieuwe boekhoud- en economische schandalen zullen voordoen. Desondanks zoeken overheden de oplossing voor het herstel van dit vertrouwen in het instellen van verdere regulering en toezicht op het accountantsberoep.

In het kader van de toenemende regulering is het accountantsberoep de laatste decennia in Nederland (maar ook in Europa en wereldwijd) onder extern toezicht komen te staan, zijn controlestandaarden en gedrags- en beroepsregels aangescherpt en is de duur van de betrokkenheid van de accountant bij een onderneming beperkt. Ook is, door invoering van de Wet toezicht accountants-organisaties in 2006, de uitvoering van de

---

<sup>3</sup> Zo wordt bij de invoering van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) in de memorie van toelichting aangegeven: "het objectieve oordeel van de accountant en de waarde die daaraan in het maatschappelijk verkeer wordt toegekend is van groot belang voor de economie. Ten opzichte van personen die direct verantwoordelijk zijn voor een organisatie (zoals bestuurders en commissarissen), hebben andere belanghebbenden een informatieachterstand. De accountantsverklaring kan een verbetering brengen in hun informatiepositie door een redelijke mate van zekerheid over de door de organisatie verstrekte informatie te geven." (Bron: memorie van toelichting bij het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet toezicht accountantsorganisaties en Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Tweede Kamer, vergaderjaar 2007-2008, 31 270, nr. 3).

wettelijke controle van jaarrekeningen niet langer toegestaan voor alle openbare accountants in Nederland. Slechts accountants die zijn ingeschreven als externe accountant in het accountantsregister van de Autoriteit Financiële Markten (AFM) zijn bevoegd om de wettelijke controle van de jaarrekening uit te voeren. Het einde van de toenemende regelgeving lijkt nog niet in zicht. Zo is binnen de Europese Unie het groenboek *Audit Policy: lessons from the crisis* (EC, 2010) uitgebracht ter voorbereiding op veranderende wetgeving. Ook in Nederland worden verdere regulerende maatregelen voorgesteld, in de momenteel voorliggende nieuwe Wet op het accountantsberoep (WAB). Voor een aantal van deze voorgestelde reguleringsmaatregelen (bijvoorbeeld de combinatie van controle en advies en de verplichte wisseling van accountantsorganisatie na een bepaalde periode) is onvoldoende wetenschappelijk bewijs voor de effectiviteit gevonden (of het onderzoek laat wisselende uitkomsten zien). Toch grijpen overheden in toenemende mate ook in op de aanbodzijde van de markt voor accountantsdiensten. Saillant detail hierbij is dat de Nederlandse wetgever momenteel op onderdelen verder lijkt te gaan dan de nu voorliggende voorstellen vanuit de Europese Unie. Daar waar in het verleden op het gebied van accountantswetgeving Nederland normaliter volstond met het implementeren van de Europese minimumrichtlijnen, lijkt nu voor het eerst gekozen te worden voor een 'zwaarder' regime op nationaal niveau. Door deze ontwikkelingen ontwikkelt de accountantscontrole zich meer en meer tot een procedureel 'regulatory compliance'-product. Hierbij is de vraag in hoeverre regelgevers accountantscontrole beschouwen (of zelfs misbruiken) als een toezichthoudend mechanisme op het efficiënt functioneren van kapitaalmarkten (het economische systeem). Is dit mogelijk een risico voor het accountantsberoep? De accountantscontrole is binnen de sociaaleconomische samenleving ontstaan als sociaal controlemechanisme en is onderdeel van het economische systeem (Duits, 2012).

In Nederland geldt de wettelijke verplichting tot controle van de jaarrekeningen voor alle middelgrote en grote ondernemingen. In andere Europese landen geldt de verplichting tot wettelijke controle vaak ook voor kleinere ondernemingen, terwijl in de Verenigde Staten slechts beursgenoteerde ondernemingen verplicht zijn om accountantscontrole op de jaarrekening te laten uitvoeren. Deze bestaande wettelijke verplichting is ook de basis voor het beeld dat "accountants bestaan bij de gratie van de wetgever". Hoewel dit beeld historisch onjuist is, heeft de regulering van zowel de vraag- als de aanbodzijde van de controle van de jaarrekening bijgedragen aan het ontstaan van de accountancysector zoals wij deze nu kennen. De overheid heeft namelijk ook het beroep van accountant wettelijk geregeld. Op dit moment worden accountants (nog) wettelijk onderscheiden naar de aard van hun opleiding: registeraccountants (RA) en accountant-administratieconsulenten (AA), elk met hun afzonderlijke wettelijke regelingen en eigen beroepsorganisatie. De RA houdt zich traditioneel voornamelijk bezig met de controle- en assurance-opdrachten, terwijl de AA zich traditioneel richt op de administratie en samenstelpraktijk in het mkb. Daarnaast worden de accountants ook nog onderverdeeld naar het 'werkveld' waarin zij zich begeven: openbaar accountant, interne accountant, overheidsaccountant en accountant in business. Ultimo 2011 waren in totaal 21.279 accountants ingeschreven in de respectievelijke accountantsregisters: 14.477 RA's en 6.802 AA's. Van dit totaal zijn 9.068 accountants werkzaam als openbaar accountant. Anders dan in het totaal, is de verdeling tussen RA en AA in de openbare accountantsgroep ongeveer fiftyfifty.

Wat zou het effect van toekomstige verdergaande regulering van zowel de vraag- als de aanbodzijde voor de controle van de jaarrekening van ondernemingen kunnen zijn? Als gevolg van de voorgenomen fusie van de twee huidige beroepsgroepen RA en AA, is in Nederland een nieuwe Wet op het accountantsberoep (WAB) opgesteld, die op 14 februari 2012 is aangenomen door de Tweede Kamer. Deze ligt momenteel voor bij de Eerste Kamer. In de WAB worden de openbare accountants in Nederland door

de wetgever onderverdeeld in een groep wettelijk controlerend accountants en een groep overige (waaronder mkb-accountants).<sup>4</sup> Het onderscheid tussen RA en AA blijft echter bestaan. Wel wordt een verdere aanscherping van de bevoegdheden tot het uitvoeren van wettelijke controles voorgesteld. Uitgaande van de te onderscheiden domeinen waarin een openbaar accountant werkzaam is, worden in de memorie van toelichting bij de WAB de volgende wijzigingen voorgesteld.

| Domein |                                                                                                                                                                                                               | Bevoegdheid                                                                                              |
|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1.     | Het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang (art. 1, eerste lid, onderdeel I, van de Wta).                                                                                   | Uitsluitend RA en in het AFM-register ingeschreven als externe accountant.                               |
| 2.     | Het verrichten van overige wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de Wta).                                                                                               | RA en AA en in het AFM-register ingeschreven als externe accountant.                                     |
| 3.     | Het verrichten van andere bij of krachtens wet opgedragen controles.                                                                                                                                          | Alle RA's en AA's.                                                                                       |
| 4.     | Overige assuranceopdrachten. De werkzaamheden gericht op de beoordeling van financiële verantwoordingen en vrijwillige controles o.a. ten behoeve van MKB.                                                    | Iedereen. RA's en AA's hebben op grond van hun inschrijving in het accountantsregister titelbescherming. |
| 5.     | Andere aan assurance verwante opdrachten, zoals het samenstellen van financiële verantwoordingen, due-diligenceonderzoeken, mededelingen bij prospectussen, forensische werkzaamheden en advieswerkzaamheden. | Iedereen. RA's en AA's hebben op grond van hun inschrijving in het accountantsregister titelbescherming. |

Bron: Memorie van toelichting bij de Wet op het accountantsberoep.

<sup>4</sup> De term 'externe accountant' is een wettelijke aanduiding voor die openbaar accountants die zijn ingeschreven in het accountantsregister bij de Autoriteit Financiële Markten (AFM) en in combinatie met de door de AFM aan de accountantsorganisatie waaraan zij verbonden zijn verleende vergunning tot het uitvoeren van wettelijke controle. De term mkb-accountant is (nog) geen officiële aanduiding en wordt in de praktijk op verschillende wijze uitgelegd. In dit betoog worden onder mkb-accountants verstaan die openbaar accountants die hun werkzaamheden voornamelijk ten behoeve van ondernemingen in het mkb uitvoeren en niet zijn ingeschreven als externe accountant in het accountantsregister.

Uit dit overzicht valt af te leiden dat slechts de eerste drie domeinen zijn voorbehouden aan de openbaar accountant, waarbij het voorstel is dat de wettelijke controle van de jaarrekening van zogenoemde 'organisaties van openbaar belang' is voorbehouden aan RA's. Voor de domeinen 4 en 5 geldt dat elke willekeurige andere professional deze diensten mag aanbieden, maar zich in deze situatie geen accountant mag noemen (de accountant geniet hier titelbescherming).

Feitelijk maakt de wetgever hiermee een onderscheid tussen een publieke (de wettelijke controles) en een private taak van de accountant. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel wordt onderkend dat binnen de groep openbaar accountants een grote groep werkzaam is die geen wettelijke controles uitvoert, maar zich vooral bezighoudt met het uitvoeren van advies- en samenstellingsopdrachten voor het mkb. In hoeverre het wenselijk is dat er voor deze groep een wettelijk beschermde nieuwe accountantstitel komt, is nog onderwerp van discussie. In de memorie van toelichting bij de WAB staat: "Een wettelijke titelbescherming zal alleen aan de orde zijn als ook wordt aangetoond dat er voldoende publiek belang met een dergelijke titel gemoeid is."

Regulering lijkt voor het accountantsberoep een zegen te zijn. "Accountants bestaan bij de gratie van de wetgever" (Koster, 2005). Het monopolie op het uitvoeren van de wettelijke controles verleent het accountantsberoep (gedeeltelijk) zijn '*raison d'être*'. De herkenbare wettelijke titelbescherming, onder meer gebaseerd op gedrags- en beroepsregels, is voor accountants een '*unique selling point*' in de niet-gereguleerde domeinen. Veel accountants zijn pas na een lange studie en met veel doorzettingsvermogen gekomen tot waar ze nu zijn, RA of AA. In hoeverre speelt hierbij het ontlenen van status aan de titel bij een deel van de accountants een rol? De beroepsgroep van accountants heeft het imago een conservatieve, weinig veranderingsbereide beroepsgroep te zijn (NBA, 2012c). Het werken binnen regulering en binnen door regulering vastgestelde kaders geeft dan mogelijk

‘houvast’. Tegelijkertijd kan de (nog steeds toenemende) regulering ook een last zijn, een bedreiging. Wallage (2008) geeft aan dat de opstapeling van gedetailleerde regels een aantal risico’s herbergt voor de toekomst van het accountantsberoep, zoals: het ontstaan van een ‘*box ticking*’-cultuur, het ontstaan van een ‘verkokerde monodiscipline’ en het aansprakelijkheidsrisico dat mogelijk tot een ongewenst risico-averse houding leidt. Deze ontwikkelingen kunnen gevolgen hebben voor de insteek van het door de accountant uitgevoerde controleproces. Voor de toekomst kan een beeld van een ‘*box ticking*’-cultuur ook gevolgen hebben voor het aantrekken van nieuw personeel (accountants van de toekomst). Weten wij wat voor type studenten momenteel kiest voor een accountantsopleiding, en waarom? Matcht dit met het type accountant (*new information professional*) die kan voldoen aan de toekomstige *assurance*-behoefte van de samenleving? Of regelgeving voor accountants nu als een zegen of een last wordt beschouwd, feit is dat regelgeving voor het accountantsberoep een realiteit is. Of de controle nu wel of niet wettelijk is geregeld, het blijft voor de accountant belangrijk om te voldoen aan de behoefte van de samenleving, de markt voor accountantsdiensten.

## 2.5 / Klantfocus – wat vraagt de markt?

Tot nu toe hebben wij in dit betoog vooral stilgestaan bij elementen die een rol spelen bij het bepalen van de *value proposition* van de accountants. Vanuit het businessmodeldenken is een even belangrijke vraag: voor wie creëren we waarde? Binnen elk businessmodel vormen de klanten het hart. Zonder klanten kan een onderneming niet overleven. Hoe ziet de markt eruit en welke klantsegmenten en omzetgroepen zijn er te onderkennen? Aan de hand van cijfers van het CBS weten wij dat de totale omzet van de in Nederland gevestigde accountantskantoren ongeveer € 6,5 miljard bedraagt in een markt voor financieel-administratieve dienstverlening van circa € 10 miljard. Trachten wij deze omzet uit te splitsen aan de hand van de verschillende domeinen (zie paragraaf 2.4) waarin de openbaar

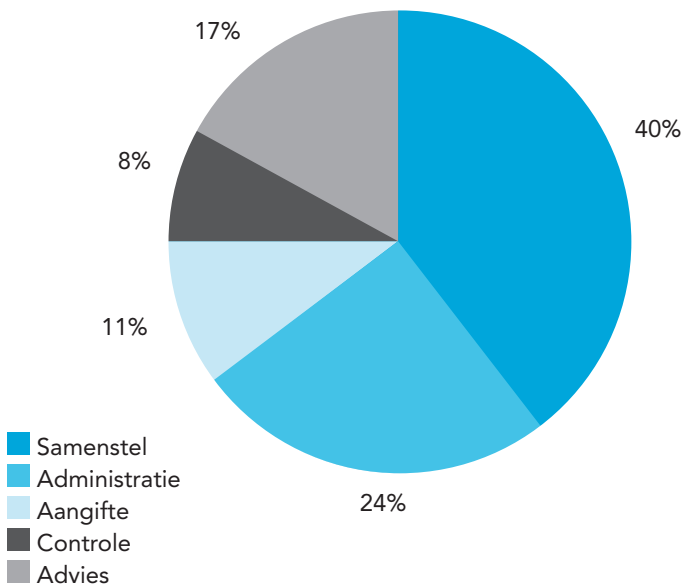
accountant werkzaam is (omzetgroepen), dan blijkt dat exacte cijfers niet voorhanden zijn. Globaal kan echter de volgende onderverdeling naar klantsegmenten worden gemaakt:

- omzet uit de domeinen 1 en 2: € 0,9 miljard;
- omzet uit de domeinen 3 tot en met 5: € 5,6 miljard.

De domeinen 1 en 2 betreffen de uitvoering van wettelijke controles, zoals deze zijn vastgelegd in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en worden uitgevoerd door accountantsorganisaties die een vergunning hebben van de AFM. Op basis van de door deze accountantsorganisaties aan de AFM aangeleverde gegevens over 2011, kan de omzet uit wettelijke controles vallend onder de Wta, worden becijferd op € 904 miljoen.

Uit de omzetcijfers met betrekking tot de wettelijke controle blijkt verder dat de grote vier accountantsorganisaties binnen deze omzetgroep een dominant marktaandeel (ca. 75%) hebben. Ook kan de markt voor wettelijke controle worden gekenschetst als een verzadigde markt, onderhevig aan prijsconcurrentie. Dit laatste beeld wordt bevestigd door de omzetcijfers over 2011 van de grootste accountantskantoren in Nederland, waar een daling van omzetten uit wettelijke controles is waar te nemen, maar waar tegelijkertijd de omzet uit overige *assurance*-diensten een stijging laat zien (hoewel deze laatste stijging het omzetverlies uit wettelijke controles (nog) niet goed kan maken).

Kleinere accountantskantoren behalen dus het merendeel van hun omzet in de domeinen 3 tot en met 5. Dit beeld, dat veel (kleinere) accountantskantoren slechts een klein deel van de omzet uit de wettelijke controle wordt behaald, wordt ook bevestigd door de grafiek van de omzetverdeling van een 'modaal' accountantskantoor.



Bron: SRA 2009, bewerking ING Economisch Bureau

Naast een niet-gelijke verdeling van de omzet over de diverse 'omzetgroepen' is ook de omzet over het aantal accountantskantoren in Nederland ongelijk verdeeld. Uit door de ING verzamelde branchegegevens (2011) zijn in Nederland ongeveer 3.900 accountantskantoren actief, waarvan het overgrote deel bestaat uit kleine kantoren en zogenaamde 'eenpitters'. De grote vier zijn goed voor ongeveer 25% van de totale omzet en de top 10 voor 35%.

Hoewel exacte cijfers dus ontbreken kan op basis van het voorgaande geconcludeerd worden dat mkb-accountantskantoren een groot aandeel hebben in de totale omzet van de branche. Daarnaast kan worden gesteld dat een aanzienlijk deel van de omzet van de accountancysector wordt gerealiseerd in domein 5, het verlenen van administratieve diensten en de samenstelpraktijk. De mkb-praktijk (samenstelpraktijk) vertegenwoordigt daarmee dan ook als omzetgroep een wezenlijk deel van de accountancy-

sector. Binnen het stramien van *assurance*-opdrachten (zie paragraaf 2.3), is dit de groep aan *assurance* verwante opdrachten. In hoofdzaak betreft het hier zogenaamde *non-assurance*-diensten.

Een andere wijze om naar de markt te kijken is vanuit een klantfocus: wie is de klant? Een onderscheid dat dan kan worden gemaakt, is dat tussen de publieke en de private taak van de openbaar accountant.<sup>5</sup> Hierbij wordt de publieke taak beperkt tot de door de openbaar accountant uitgevoerde wettelijke controles, alsmede die situaties waarin de accountant verklaringen en rapportages afgeeft zonder beperking in gebruiks- en verspreidingskring met betrekking tot deze verklaringen en rapportages. De klant is in deze situatie het maatschappelijk verkeer (zijnde iedereen die gebruik maakt van deze informatie en niet a priori bekend is bij de verantwoordingsplichtige of de accountant). Alle overige werkzaamheden, verklaringen (inclusief de samen-

---

<sup>5</sup> De terminologie ‘publieke en private’ taak van de accountant is niet nieuw binnen het accountantsberoep. Reeds in de jaren twintig van de vorige eeuw is met betrekking tot het onderscheid tussen deze taken een (soms hevig) debat gevoerd tussen met name de heren Dijker en Limperg (Van de Poel en Schilder, 1991). In de ‘ontplooiingstijd’ van het beroep in Nederland was het Dijker die pleitte voor een onderscheid tussen een publieke taak (waar de accountant optreedt in het openbare domein en door accountantsverklaringen af te geven optreedt als publiek vertrouwensman) en een private taak (waarbij de werkzaamheden en accountantsrapporten tot stand komen, en beperkt blijven, tot het besloten verkeer). Dijker pleitte hiermee voor een gevarieerd assortiment van accountantsproducten die zowel diende aan te sluiten op de gevarieerde behoefte van cliënten als op het haalbaar te achten praktijkniveau van de accountants. Tegen de stellingname van Dijker kwam Limperg als belangrijke en geduchte opponent in verweer. Limperg was een groot voorstander van een deductief-logische theorie, getuige zijn ‘leer van het gewekte vertrouwen’. Van de Poel en Schilder geven aan dat Dijker het in de discussie moest afleggen tegen Limpergs messcherpe redeneervermogen. “Empirisch onderzoek is aardig om kennis van te nemen, maar niet bruikbaar voor bijstelling van de theorie.” Binnen de beroepsgroep van accountants in Nederland heeft de focus hierdoor lange tijd vooral gelegen op de publieke taak en werd uitgegaan van de opvatting dat bij de uitvoering van de werkzaamheden de wensen (behoeften) van de cliënten geen rol mocht spelen.

stellingsverklaring) en rapportages waarin wel een beperking in gebruiks- en verspreidingskring is aangebracht, vallen vervolgens onder de private taak van de openbaar accountant. In relatie tot het reeds gemaakte onderscheid tussen assurance- en *non-assurance*-diensten kan vervolgens de volgende classificatiematrix op hoofdlijnen naar klantsegmenten worden opgesteld.

|                        | Publiek | Privaat |
|------------------------|---------|---------|
| assurance-diensten     | ja      | ja      |
| non-assurance-diensten | nee     | ja      |

De diensten die de accountant aanbiedt kunnen op deze wijze, in overeenstemming met het businessmodeldenken, naar drie hoofdcategorieën van klantgroepen worden onderscheiden:

- publieke assurance-diensten;
- private assurance-diensten; en
- private non-assurance-diensten.

De rationale voor dit onderscheid is dat deze klantgroepen verschillende behoeften hebben en daarnaast ook een ander soort relatie vereisen. Het onderscheid tussen deze verschillende klantgroepen brengt implicaties mee voor de andere 'bouwstenen' van het businessmodel.

De hiervoor geschetste ontwikkelingen en trends, toenemende regelgeving, de complexer wordende omgeving en ICT (digitalisering), zullen invloed hebben op de veranderende behoeften van gebruikers in alle drie de klantsegmenten. De wijze waarop en de mate waarin zullen naar verwachting per klantgroep verschillen. Zo zal bijvoorbeeld de impact van regelgeving op de veranderende behoeften sterker aanwezig zijn binnen de publieke *assurance*-diensten. Om op deze veranderingen te kunnen inspelen moet het accountantsberoep innoveren, wil het zijn bestaansrecht en toegevoegde waarde in de toekomst behouden (het voorkomen dat op enig moment vraag en aanbod van accountantsdiensten niet op elkaar aansluiten). Dit vraagt om

het continu analyseren van nieuwe innovatiethema's (Majoer, 2007). In de volgende paragraaf wordt nader ingegaan op de bijdrage van onderzoek aan de innovatie van de beroepspraktijk.

## 2.6 / Innovatie en de bijdrage van onderzoek

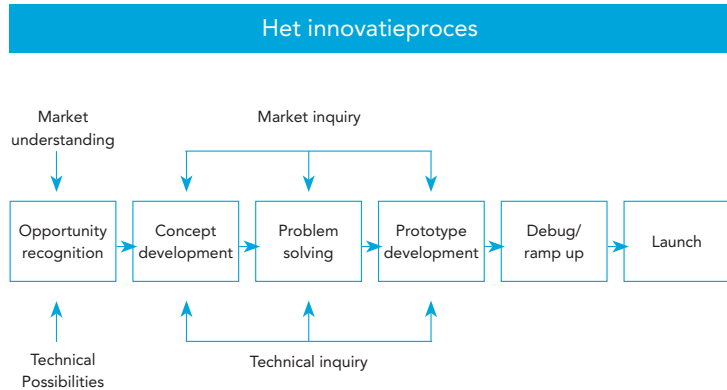
Voor de accountant van morgen is de vraag of het huidige businessmodel nog wel voldoet. Zijn de hiervoor geschetste veranderingen in onze samenleving (toenemende regulering, globalisering, complexiteit en ICT-ontwikkelingen) van dien aard dat dit bij ongewijzigd beleid mogelijk gaat leiden tot een '*rise and fall*' van een professionele beroepsgroep als onderdeel van de transitie van onze economische samenleving?

Moet de accountant innoveren om de continuïteit van zijn businessmodel te waarborgen? Elliott (2002a) onderscheidt in het aanpassen aan de trends een onderscheid in noodzakelijke innovaties (bijvoorbeeld *continuous auditing*) en optionele innovaties (bijvoorbeeld *credit rating* door accountants). Diverse recent door de beroepsgroep uitgebrachte publicaties en consultatiedocumenten laten zien dat onder meer voor de mkb-accountancypraktijk de komende jaren forse veranderingen worden voorzien en dat actie moet worden ondernomen. Ook bijvoorbeeld het Economisch Bureau van de ING (2011) komt tot de conclusie dat de accountancysector moet innoveren, aangezien het traditionele bedrijfsmodel (waaronder het 'uurtje-factuurkje'-verdienmodel) onder druk staat.

De vraag waarom organisaties moeten innoveren is in het voorafgaande voldoende aan bod gekomen. Maar wanneer in welke situatie sprake is van significante organisatorische innovatie en hoe het innovatieproces kan worden vormgegeven, is nog onderbelicht gebleven. Naar beide vragen zijn vele studies verricht en er zijn boeken over vol geschreven. In het kader van dit betoog gaat het te ver om uitgebreid bij deze vragen stil te staan. Ik wil mij dan ook beperken tot een paar algemene opmerkingen.

Innovatie wordt in het algemeen aangeduid als de introductie van een nieuw 'ding' of werkwijze. Een meer uitgebreide definitie

(Harvard Business Essentials (HBE), 2009) van innovatie luidt: "de representatie, combinatie en/of synthese van kennis in originele, relevante, waarde toevoegende nieuwe producten, processen of diensten." In het algemeen worden twee typen innovatie onderkend: incrementele en radicale innovatie. Onder incrementele innovatie wordt de exploitatie van bestaande vormen van technologie verstaan en onder radicale innovatie de creatie van iets geheel nieuws. Een recentelijk alternatief en momenteel veelvuldig gehanteerd onderscheid is dat tussen *sustaining* en *disruptive* innovatie (Christensen en Raynor, 2003). *Sustaining* innovaties kunnen volgens Christensen en Raynor zowel incrementeel als radicaal zijn, waarbij het gemeenschappelijke element van dit type innovatie is dat zij de *performance* van bestaande producten en/of diensten verbeteren. *Disruptive* innovatie daarentegen creëert een andere waardepropositie dan daarvoor gebruikt werd waardoor in veel gevallen een nieuwe markt ontstaat. Innovatie is de specifieke tool van ondernemers, het middel waarmee zij verandering exploiteren als een kans voor nieuwe of andere business of een nieuw of ander product en/of dienst (Schumpeter, 1989; Drucker 1985). Innovatie is dan ook niet zozeer een technische term (dan zou het een uitvinding zijn), maar meer een economische en sociale. Innoveren gaat om het valoriseren, het verzilveren van kennis (Volberda en Bosma, 2011). In de praktijk blijkt dat innovatie vaak nog te technologisch wordt benaderd. Dit verklaart mogelijk dat uiteindelijk veel ingezette innovaties niet tot de gewenste 'verzilvering' leiden. Onderzoek (INSCOPE) wijst uit dat van het innovatiesucces slechts 25% wordt verklaard door technologische innovatie en dat 75% wordt verklaard door sociale innovatie. Hieruit blijkt dat innovatie niet vanzelf ontstaat. Innovatie vraagt om een zorgvuldig innovatieproces, waarbij voor creativiteit een belangrijke rol is weggelegd. Creativiteit ligt aan het proces ten grondslag: de herkenning van een kans! Aan het herkennen van een kans gaat veelal het onderkennen van een behoefte uit de markt vooraf (HBE, 2009). Het innovatieproces kan als volgt schematisch worden weergegeven.



Bron: Harvard Business Essentials, The innovator's toolkit (2009)

Wat kan de bijdrage van onderzoek zijn in het innovatieproces van de accountancysector? Volgens Elliott (1995) kan (wetenschappelijk) onderzoek een belangrijke rol spelen in de wijze waarop de beroepspraktijk komt tot de toekomstige klantgedreven diensten. Het is daarom niet geheel toevallig dat een aanzienlijk aantal van de inaugurele redes van de afgelopen jaren gaat over de veranderingen en innovatie van het accountantsberoep en de implicaties voor onderzoek, onderwijs en beroepspraktijk. Of zoals Boot en Van de Ven (2012) aangeven:

Het belang van universiteiten (en ook hogescholen, HBD) voor de maatschappij – en de gewenste vernieuwing (kenniseconomie) en dynamiek – staat buiten kijf. Universiteiten zijn vormend: zij zijn 'opvoeders' van de nieuwe generatie en hebben dus een direct vormend effect op deze jongeren. En daarnaast herbergt de universiteit creatieve en kritische geesten, die in enige onafhankelijkheid en afzondering (waar nodig) van de directe belangen die spelen in de maatschappij, zich kunnen uitleven op het bedenken en ontwikkelen van nieuwe ideeën. Inderdaad, deze twee redenen sluiten direct aan bij de kernactiviteiten van universiteiten: onderwijs en onderzoek.

Dit sluit grotendeels aan op de visie van de HU ten aanzien van onderwijs en onderzoek, waarbij het laatste vooral praktisch relevant dient te zijn. Binnen de huidige Nederlandse context van het uitvoeren van (wetenschappelijk) onderzoek in de accountantspraktijk, waar onderzoekers ook vaak werkzaam zijn in de praktijk, is in zekere mate sprake van een symbiose tussen wetenschap en praktijk. Op deze wijze wordt gerealiseerd dat de toepassingsgerichte wetenschap accountancy wordt gevoed met onderzoeksvragen die relevant zijn voor de praktijk (Hoogendoorn et al., 2012). Innovatie en productontwikkeling staan momenteel hoog op de agenda binnen de beroepspraktijk om aan de veranderende behoefte van klanten en samenleving te voldoen. Om deze innovatie binnen het accountantsberoep te realiseren dient de innovatiedriehoek, onderzoek, onderwijs en beroepspraktijk, onlosmakelijk met elkaar verbonden te zijn (Majoer, 2007).

Hoe staat de accountant tegenover de toekomst? Kijkend door de lens van het businessmodeldenken: Wat is de toegevoegde waarde van de accountant in de (toekomstige) sociaal-economische samenleving? Om op deze vraag antwoord te kunnen geven zal de accountant eerst inzicht moeten hebben in de potentiële behoeften van de klant. Gekozen is om potentiële onderzoeksthema's langs de volgende lijnen te inventariseren: de (wettelijke) controle van de jaarrekening, nieuwe *assurance*-diensten en de mkb-accountant.

#### De (wettelijke) controle van de jaarrekening

Controle van de jaarrekening is de huidige kerntaak van de accountant. Het is deze taak die de overheid gedeeltelijk heeft gereguleerd en die ten grondslag ligt aan de wettelijke titelbescherming van de accountant. Tegelijkertijd komt het door deze wettelijke plicht dat in geval van boekhoud- en economische schandalen de rol van de accountant ter discussie wordt gesteld. Heeft het uitvoeren van accountantscontrole nut of moet het omdat de wet het verplicht heeft gesteld? Heeft de complexe en pluriforme samenleving (nog) wel behoefte aan accountantscontrole?

Onderzoek naar de toegevoegde waarde van de controle van de jaarrekening wordt bemoeilijkt doordat in veel landen ondernemingen wettelijk verplicht zijn om accountantscontrole te laten uitvoeren. Bovendien is er in situaties waarin het voor ondernemingen niet verplicht is om accountantscontrole te laten uitvoeren, veelal sprake van een beperkte beschikbaarheid van data. Hierdoor heeft tot op heden beperkt empirisch onderzoek plaatsgevonden naar de 'drivers' voor accountantscontrole (Duits, 2012). Vanuit de 'business'-gedachte is het voor het accountantsberoep van belang om kennis te verwerven omtrent de factoren die de vraag naar accountantscontrole bepalen. Voor de onderzoeker is het van belang om na te gaan of de theorie die de vraag naar accountantscontrole verklaart, ook door empirisch onderzoek kan worden bevestigd. Recentelijk uitgevoerd onderzoek in Nederland (Duits, 2012) laat zien dat ruim 60% van de ondernemingen die als gevolg van deregulering niet langer wettelijk verplicht zijn om accountantscontrole op de jaarrekening te laten uitvoeren, dit alsnog 'vrijwillig' doen. Er bestaat dus binnen de huidige (economische) samenleving, ook voor mkb-ondernemingen, nog steeds een behoefte aan accountantscontrole, hoewel er indicaties zijn dat voor deze ondernemingen andere factoren van belang zijn bij deze keuze dan voor grote ondernemingen. Op basis van de uitkomsten van dit onderzoek is de vraag in hoeverre het door de wetgever ingestelde criterium (i.c. grootte van de onderneming) voor de wettelijke accountantscontrole wel de meest juiste is en of een verdere verlichting van het bestaande wettelijke regime niet wenselijk is. Daarom is het naar mijn mening een gemiste kans dat een amendement ter verlichting van het bestaande wettelijke controleregime in te implementeren nieuwe Europese wetgeving is 'gesneuveld'. Onderzoek naar de *pro's* en *cons* van een verdere verlichting van het wettelijke controleregime blijft gewenst.

In reactie op recente boekhoud- en economische schandalen doen zowel de Nederlandse als de Europese wetgever voorstellen tot verdere regulering om de kwaliteit van de accountantscontrole te

verbeteren, waarbij de aandacht vooral uitgaat naar de controle van zogenaamde organisaties van openbaar belang (*public interest entities*). Om het vertrouwen in de controle te behouden en te versterken doen wetgevers voorstellen ten aanzien van een verplichte roulatie van accountantsorganisaties, beperking van de combinatie controle en advies en instelling van '*joint audits*'. Wetenschappelijk bewijs, al dan niet eensluidend, voor de effecten van deze maatregelen ontbreekt in veel gevallen. Onderzoek, ter ondersteuning van de besluitvorming, kan hieraan een bijdrage leveren.

Ondernemingen worden steeds meer als een '*actor*' (levend organisme) in de samenleving gezien en niet, zoals sommige economen vooronderstellen, slechts als een bundeling van contracten (een juridische fictie). Om hun legitimiteit te waarborgen worden ondernemingen gedwongen verantwoording af te leggen over zaken die in de samenleving van belang worden geacht. De verslaglegging over maatschappelijk verantwoord ondernemen, risicomanagement en continuïteit zijn hier voorbeelden van. De verslaglegging verandert en de behoefte aan niet-financiële informatie wordt steeds groter. Wat kan de accountant over deze zaken zeggen? Is het mogelijk om deze zaken te controleren? Maar controleren is toetsen aan normen en die zijn soms niet voorhanden of niet 'hard' genoeg. Wat verwachten de gebruikers? De maatschappelijke discussie dwingt accountants tot nieuwe pogingen om tegemoet te komen aan verwachtingen van de samenleving (FD, 10 september 2012). Ook hier ligt een taak voor onderzoek. Onderzoek naar deze ontwikkelingen kan eraan bijdragen dat deze discussies op basis van *evidence* worden gevoerd. Hoe ziet de 'nieuwe' accountant, met zijn publieke taak, eruit? Meer dan voorheen dient hij het 'publieke podium' op te zoeken en te betreden, zichtbaar stellingname te nemen en zijn observaties te communiceren met de samenleving.

#### Nieuwe assurance-diensten

Wat zijn de (toekomstige) informatiebehoeften van de samenleving waarbij *assurance* wordt verlangd? Het vraagt om

onderzoek naar nieuwe *assurance*-diensten, productontwikkeling, en de gevolgen hiervan voor de businessmodellen van accountantsorganisaties. Naar mijn mening ligt de toekomst van het accountantsberoep in de innovatie van nieuwe producten die voorzien in een (veranderende) informatiebehoefte van de (economische) samenleving. Wat betreft het onderzoek naar de productontwikkeling binnen het accountantsberoep kan Robert Elliott als grondlegger worden beschouwd. Op basis van een inventarisatie van wetenschappelijk onderzoek concludeert Majoor (2007) dat binnen het *audit research*-domein nog zeer beperkt onderzoek naar productontwikkeling plaatsvindt. Wanneer achteraf de door Elliott gepubliceerde artikelen uit de periode 1983 tot en met 2002 worden geanalyseerd, dan valt hieruit onder meer te concluderen dat een groot aantal door hem geschetste, nieuwe *assurance*-diensten standaard zijn geworden in het dienstenaanbod van accountants. Op basis hiervan kom ik dan ook tot de ambitie: voortzetten van het onderzoek van Elliott. De wereld verandert steeds sneller, resulterend in elkaar steeds sneller opvolgende economische tijdperken. De accountant moet vooruitlopen op de toekomst (Bik et al., 2012). Continu monitoren van systemen (*continuous auditing*), het filteren en vertalen van data in 'op maat gemaakte' informatie en kennis voor gebruikers zal in de toekomst gevraagd worden (Elliott, 2002a; Findlay en Straus, 2011). Gaat dit leiden tot een wijziging in wie de accountant betaalt? Is het niet meer de onderneming, maar de gebruiker die *assurance* wil hebben bij de door hem gewenste informatie en kennis (Elliott, 2002a)? De afgelopen jaren hebben in Nederland diverse onderzoekers en commissies zich beziggehouden met de vraag naar toekomstige *assurance*-diensten in Nederland en de gevolgen voor het businessmodel van de accountant (Hogewind et al., 2005; Verhoog et al., 2007; MAB, 2008; NBA, 2012b). Internationaal vindt soortgelijk onderzoek ook plaats (ICAS, 2010; ACCA, 2012). Hoewel al deze onderzoeken en commissies het belang van onderzoek onderkennen, lijkt het veelal bij losse projecten te blijven en wordt het niet structureel opgepakt. Wil dit onderzoek effectief en *sustainable* zijn, dan dient dit naar mijn mening langdurig en

gestructureerd opgezet te worden. Dit vraagt om 'masterplan innovatie in het accountantsberoep', dat de grenzen tussen accountantsorganisaties, onderwijsinstellingen en 'bloedgroepen' overschrijdt.

#### De mkb-accountant<sup>6</sup>

Wat is de toegevoegde waarde van de mkb-accountant in de financiële rapportageketen? Eenzelfde vraag als over de toegevoegde waarde bij accountantscontrole kan worden gesteld over de toegevoegde waarde bij de samenstellpraktijk. Waarom vraagt een onderneming de assistentie van een accountant bij het samenstellen van een jaarrekening? Het verlenen van assistentie bij het samenstellen van de jaarrekening is, anders dan bij de uitvoering van de wettelijke controle, niet uitsluitend voorbehouden aan accountants. Ook anderen, bijvoorbeeld administratiekantoren, mogen deze werkzaamheden uitvoeren. De vraagzijde in de markt voor *non-assurance*-diensten (waaronder samenstellen) is dus niet gereguleerd. Het verwerken en verzorgen van de administratie en het samenstellen van jaarrekeningen maakt momenteel nog een substantieel deel uit van de totale omzet van de accountancybranche (zie paragraaf 2.5). De trend is echter dat, met name onder invloed van digitalisering (zoals online boekhouden, e-factureren en elektronisch bankieren) en standaardisering (XBRL en SBR) deze omzet verder onder druk zal komen te staan. Tegelijkertijd blijkt dat de klant steeds minder bereid is om voor deze 'standaardproducten' (veel) te betalen. Dit laatste sluit aan bij de in paragraaf 2.2 gepresenteerde waardeketen van informatiediensten. Bestaande traditionele businessmodellen staan onder druk (ING, 2010). Accountantskantoren moeten innoveren. Procesoptimalisatie (*sustaining* innovatie) is één lijn waarlangs mkb-accountants

---

<sup>6</sup> Zoals eerder aangegeven is de term mkb-accountant (nog) geen officiële aanduiding en wordt de term in de praktijk op verschillende manieren uitgelegd. De mkb-accountant wordt hier beperkt tot die openbaar accountant die vooral advies- en samenstelopdrachten uitvoert (*non-assurance*).

kunnen innoveren. De andere lijn is een meer disruptive benaderingswijze (creëren van een nieuwe rol in de informatie- en rapportageketen). Binnen de sector (door *early adapters*?) zijn momenteel innovatieontwikkelingen volgens beide benaderingswijzen waar te nemen. De noodzakelijke innovaties (zowel *sustaining* als *disruptive*) vergen aanzienlijke investeringen en dit betekent dat de winstgevendheid op de korte termijn lager uit kan vallen, om op langere termijn voldoende winstpotentieel te behouden. Tegelijkertijd valt ook waar te nemen dat bij een grote groep<sup>7</sup> de ‘prikkel’ om te innoveren nog niet erg sterk aanwezig lijkt te zijn. Waarom niet? Spelen hierbij culturele en persoonlijke aspecten een rol? De accountant wordt als stereotype vaak weggezet als conservatief en gefocust op het verleden en niet op de toekomst. Of speelt de organisatievorm van veel accountantskantoren hierbij ook een rol? Veel accountantskantoren zijn namelijk georganiseerd in de vorm van ‘partnerstructuren’, waarbij het jaarinkomen van de partner sterk gecorreleerd is met de gerealiseerde winst. Beïnvloedt dit mogelijk de keuzes die gemaakt worden?

Naar mijn mening moeten mkb-accountants, meer nog dan controlerend accountants, de noodzaak om tijdig te innoveren onderkennen. Het marktsegment waarin de mkb-accountant opereert is namelijk niet gereguleerd. Indien de mkb-accountant niet tijdig inspeelt op de veranderende klantbehoefte, kunnen derden hierop inspelen. Hoe ziet de klant de mkb-accountant? Waarom maakt de klant de keuze? Waarderen medewerkers van een bank de verstrekte financiële informatie van een mkb-onderneming hoger indien een accountant betrokken is bij het opstellen hiervan? Volgens ondernemers onderscheidt de accountant zich van andere financiële dienstverleners door de

---

<sup>7</sup> Hierbij kan een parallel worden getrokken met de assurantietussen-personeelbranche. Op 1 januari 2013 gaat het provisieverbod in, dat naar verwachting significante invloed zal hebben op het businessmodel. Uit onderzoek (FD, 1 november 2012) blijkt dat twee maanden voor ingang van dit verbod, veel ondernemingen nog flink moeten innoveren.

brede kennis en door het advies dat de accountant kan geven (NBA, 2012a). De brede kennis van de accountant is hier dus een onderscheidend kenmerk. Een meer diffuus element in de betrokkenheid van de accountant bij het samenstellen van de jaarrekening (*non-assurance*) is het vertrouwen dat de beperkte en bij de accountant bekende groep van gebruikers (bijvoorbeeld de bank) hieraan ontleent. Tegelijkertijd is dit, met name binnen de beroepsgroep, tot op zekere hoogte ook een controversieel en beladen onderwerp. Twee recente 'blogdiscussies' op [accountant.nl](http://accountant.nl) (Kempen, 2 juli 2012; Pheijffer, 24 juli 2012) gaan in op de vraag of en in hoeverre de accountant bij de uitvoering van een samenstellingsopdracht wel of geen zekerheid geeft vanuit het perspectief van de gebruiker. In dit kader merkt Jan Bouwens, hoogleraar aan de UvT, op dat uit Amerikaans onderzoek blijkt dat de bank meer vertrouwen stelt in de onderneming als deze vrijwillige controle boven samenstelling verkiest. Vervolgens geeft hij aan dat het de moeite waard is om te bekijken hoe samenstelling en/of vrijwillige controle wordt opgevat door banken en andere gebruikers in Nederland. In lijn met bevindingen uit mijn eigen onderzoek (Duits, 2012) is nader onderzoek meer dan wenselijk om *evidence* te verkrijgen over de hier opgeworpen vragen alsmede de vragen die uit deze discussies naar boven komen. In essentie gaan deze vragen over de behoeften vanuit het klantsegment en de *value proposition* van de mkb-accountant, het vertrekpunt om je businessmodel te (her)ontwerpen. Verschillende *value propositions* zijn mogelijk: regisseur in de financiële rapportageketen, 'trusted advisor', onderdeel van het *governance*-systeem van mkb-ondernemingen. Wat wordt de nieuwe rol van de mkb-accountant?

## 2.7 / Accountancyonderwijs

Wat zijn de implicaties van de hiervoor geschetste ontwikkelingen voor het accountancyonderwijs? Dat het accountancyonderwijs moet en gaat veranderen is een gegeven. Of zoals een accountant op een blog opmerkt: "Sessies rondom het accountantskantoor 2015 maken duidelijk dat er een behoefte is aan ander opgeleid personeel. Niet in 2018, maar morgen, of eigenlijk, gisteren al!"

Zowel de beroepsorganisaties als de Commissie Eindtermen Accountantsopleidingen (CEA) hebben de afgelopen jaren diverse discussierapporten uitgebracht over de toekomst van de accountantsopleidingen. De huidige nominale doorlooptijd van de studie tot RA of AA bedraagt zes à zeven jaar. Doel van het hoger beroepsonderwijs is het opleiden van professionals voor de beroepspraktijk. De steeds sneller veranderende omgeving vraagt ook van het onderwijs om naar voren te kijken en in het onderwijs te anticiperen op de gevolgen van de veranderende omgeving en de gevolgen voor de kennis, vaardigheden en competenties waarover de toekomstige professional naar verwachting zal moeten beschikken. Dit om te voorkomen dat aan het eind van de studie beginnende professionals worden afgeleverd die niet beschikken over de dan gevraagde kennis, vaardigheden en competenties. Als gevolg van de voorgenomen fusie tussen de twee beroepsgroepen buigen momenteel twee commissies zich over de vraag hoe de accountantsopleiding er in de toekomst moet gaan uitzien. Dat zijn de Commissie Onderwijs Fusie (ingesteld door de NBA) en de Commissie-Dassen (ingesteld door de CEA).

Uit het recent verschenen discussierapport *Op weg naar de toekomst* van de Commissie Onderwijs Fusie komt een beeld naar voren dat de veranderingsbereidheid nog beperkt is en dat de neiging bestaat alles zoveel mogelijk bij het oude te laten. Het door de commissie gepresenteerde opleidingsmodel gaat uit van de bestaande structuur, aangevuld met een nieuwe (kop)opleiding op post-hbo-niveau tot mkb-accountant. Voor deze nieuw voorgestelde opleiding is nog onduidelijk op welk niveau de *assurance*-kennis moet komen te liggen. Dit moet nog nader worden uitgewerkt. Vanuit de in dit betoog geschetste *value proposition* is naar mijn mening *assurance*-kennis het kernelement. De commissie merkt overigens expliciet op dat zij "tijdens haar werkzaamheden op veel conservatisme [is] gestuit. Het accountantsberoep is een behoudend beroep. Wensen worden geuit om de opleidingen aan te vullen, zonder dat er ook maar iets van af mocht, terwijl de opleidingen ook studeerbaar moesten blijven".

De Commissie-Dassen zal naar verwachting eerst eind 2012 haar bevindingen rapporteren, maar lijkt de *assurance*-kennis nog steeds centraal in de opleiding te stellen. Daarnaast gaat, als gevolg van de veranderende omgeving, ICT-kennis een prominenter rol spelen in de opleiding. Maar ook zal naar verwachting de commissie voorstellen dat de *common body of knowledge* voor de accountant nieuwe vakken als ethiek, filosofie, psychologie en sociologie gaat bevatten. Persoonlijk onderschrijf ik het belang van zowel het centraal blijven stellen van de *assurance*-kennis als de toevoeging van de nieuwe vakken, waarbij ik aandacht voor de geschiedenis van het accountantsberoep helaas nog mis.

Hoe de opleiding tot accountant de komende jaren uiteindelijk gestalte zal krijgen is nu nog niet geheel duidelijk. Op basis van de denkrichtingen van de diverse commissies en de door Europese wetgeving gestelde kaders aan de opleiding tot accountant kan wel een toekomstscenario worden geschetst, waarbij reeds in de theoretische opleiding een duidelijkere profilering en differentiatie is aangebracht. Onderwijsinstellingen die nu accountancy-opleidingen aanbieden zullen zich de vraag moeten stellen in hoeverre zij alle toekomstige profilering en differentiatie in de opleidingen kunnen aanbieden en of zij dit überhaupt wel willen. Is het niet beter is om ook als onderwijsinstelling een focus aan te brengen? De achterliggende reden om binnen het accountancy-onderwijs een differentiatie aan te brengen is dat door de toegenomen complexiteit en de snel veranderende omgeving, de 'karaktersverschillen' tussen de verschillende typen accountants steeds groter worden. Wil je nu en in de toekomst 'state of the art'-onderwijs op segmentniveau aanbieden, dan vraagt dit mogelijk om specialisatie. Voor onderwijsinstellingen geldt, evenals voor ondernemingen, dat zij die tijdig innoveren en inspelen op een veranderende wereld een beter uitgangspunt hebben om zich te kunnen onderscheiden en te kunnen excelleren.

## 2.8 / Conclusie

De geschiedenis van het openbaar accountantsberoep leert ons dat "de functie wortelt in het vertrouwen, dat in het maatschappelijk verkeer gesteld wordt in de doeltreffendheid der controle en het oordeel van de accountant" (Limperg, 1923/33). Nog steeds wordt verwezen naar het belang van vertrouwen in de beroepsgroep (memorie van toelichting bij WAB, 2012). En ook voor de toekomst wordt vertrouwen als sleutelwoord voor het bestaansrecht gezien (Hogewind et al., 2005). Kern van het accountantsberoep (en de nieuwe *knowledge professional*) is en blijft het versterken van 'vertrouwen in' middels het verstrekken van 'zekerheid over', de duurzame *value proposition*!

De veranderende en complexer wordende samenleving vraagt van de accountant een meer zichtbare, meer op specifieke behoeften toegespitste dienstverlening. Innoveren is verworden tot een noodzaak. Innoveren vraagt om moed om te kiezen! Het succesvol realiseren van innovatie binnen de beroepspraktijk vraagt om een samenspel tussen beroepspraktijk, onderzoek en onderwijs. Onderzoek kan bijdragen aan het beantwoorden van de vraag op welke wijze de accountant ook in toekomst toegevoegde waarde kan blijven leveren. Om hier te komen moeten we *back to the future*. Anders gesteld: wat is de toekomst van de accountant en hoe komen we terug? Terug naar de vertrouwenspersoon in het economisch verkeer, maar dan met een andere invulling? Terug naar de toekomst waar accountants een cruciale bijdrage leveren aan vertrouwen in en daarmee aan het maatschappelijke verkeer.

**“OVERLAP VAN  
ONDERZOEK EN  
SAMENWERKING  
TUSSEN HOGESCHOLEN  
EN UNIVERSITEITEN  
KAN JUIST BIJDAGEN  
AAN TOEGEVOEGDE  
WAARDE VAN  
ONDERZOEK VOOR  
BEROEPSPRAKTIJK  
EN THEORIE.”**

### 3 / LECTORAAT EN DE KENNISINFRASTRUCTUUR

Wat doet een lector nu precies en wat is de functie van een lectoraat in het hoger beroepsonderwijs? Het zijn vragen die mij het afgelopen jaar regelmatig zijn gesteld, zowel door collega's uit de beroepspraktijk als door collega-onderzoekers aan universiteiten. Het adagium 'onbekend maakt onbemind' lijkt hier een rol te spelen, want na enige toelichting mijnerzijds, zie ik met name bij *researchers* en *associate-professors* aan Nederlandse universiteiten een toenemende interesse in de functie en rol van lector binnen het hoger beroepsonderwijs. Voor diegenen die nog onbekend zijn met lectoren en lectoraten, licht ik in dit hoofdstuk kort de rol en plaats van het lectoraat in de kennisinfrastructuur in Nederland toe.

Lectoren en kenniskringen in het hoger beroepsonderwijs (hbo) zijn een relatief nieuw fenomeen. Historisch gezien is de functie van lector in het hoger onderwijs echter niet nieuw. Binnen de Nederlandse universiteiten bestond in het verleden de functie van lector ook al. Zo was bijvoorbeeld Rudolph Snellius in 1579 al lector wiskunde aan de Universiteit van Leiden en is binnen het accountancyonderwijs R.A. Dijker in 1926 benoemd tot lector aan de Nederlandsche Handels-Hoogeschool te Rotterdam (voorloper van de huidige Erasmus Universiteit Rotterdam). Een lector aan de universiteit had een ambtelijke rang net onder die van hoogleraar. Lectoren hadden, evenals hoogleraren, een leeropdracht en ook het *ius promovendi* (het recht om als promotor op te mogen treden bij de verdediging van een proefschrift waarmee een promovendus de doctorsgraad verwerft). Met ingang van 1 januari 1980 is de functie binnen de Nederlandse universiteiten afgeschaft en zijn de meeste lectoren benoemd tot hoogleraar.

Het hbo heeft sinds 2001 de mogelijkheid gekregen om lectoren aan te stellen om onderzoeksactiviteiten te ontplooiën en op deze wijze bij te dragen aan het 'kunnen functioneren als scharnieren in de kenniseconomie'. De overheid (Ministerie van OCW, 2010) ziet

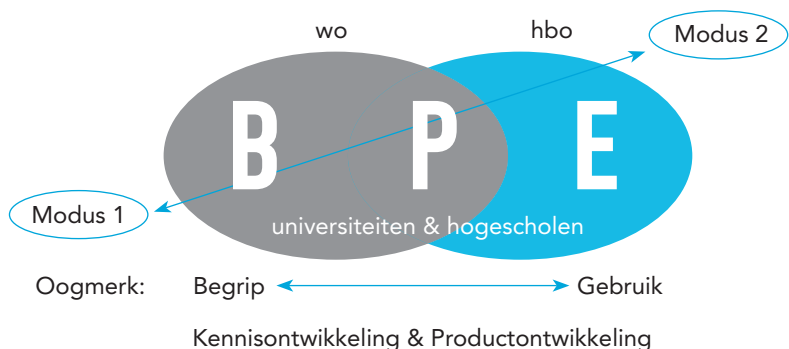
een belangrijke taak voor hogescholen weggelegd in de innovatieketen. De arbeidsmarkt (beroepspraktijk) vraagt om hbo-professionals die beschikken over de meest actuele kennis en die in staat zijn om te innoveren, en toegepast onderzoek maakt hier deel van uit: de innovatiedriehoek (zie hoofdstuk 1). Lectoren op hogescholen zijn geïntroduceerd om de afstand tussen het onderwijs en de beroepspraktijk te overbruggen. Waar het begon als een introductie van onderzoeksactiviteiten en -attitudes in het hbo is de rol van de lector de afgelopen jaren uitgegroeid tot een medevormgever van de inhoud en relevantie van opleidingen en hun curricula binnen het hbo (ScienceGuide, 2012).

Uit de evaluatie van het functioneren van lectoren en lectoraten in het hbo (commissie-Karssen, 2008) komt naar voren dat de volgende doelstellingen belangrijk zijn voor het succesvol uitbouwen van lectoraten:

- 1 kennisontwikkeling
- 2 professionalisering van docenten
- 3 doorwerking naar het (opleidings)curriculum
- 4 kenniscirculatie van en naar economie en samenleving

De rol die lectoraten hebben met betrekking tot het uitvoeren van onderzoek is het brengen van de ontwikkelvragen van de (regionale) beroepspraktijk naar de hogeschool en het proberen te beantwoorden van deze vragen met praktijkgericht onderzoek (Ministerie van OCW, 2010). In deze situatie vindt onderzoek binnen het toepassingskader plaats en wordt het onderzoek binnen de eigen discipline of multidisciplinair uitgevoerd. Deze vorm van kennisproductie wordt door Gibbons et al. (1994) ook wel 'Modus 2' genoemd, waarbij 'Modus 1' staat voor het traditionele disciplinegebonden wetenschappelijk onderzoek dat voornamelijk plaatsvindt binnen de universiteiten. Wat is de plaats van het in het hbo uitgevoerde onderzoek? Over welk onderzoek hebben we het precies als we het over onderzoek in het hbo hebben? Wat zijn de implicaties voor het hbo-onderzoek van de waarneembare tendens dat universiteiten meer en meer

zogenaamd 'Modus 2'-onderzoek uitvoeren? De Adviesraad voor Wetenschaps- en Technologiebeleid (AWT) stelt dat de onderzoeksfunctie van het hbo dient bij te dragen aan de ontwikkeling van de beroepspraktijk en niet 'fundamenteel' van aard is, oftewel puur toegepast onderzoek (AWT, 2001). Tegen deze visie zijn diverse kritieken ingebracht, waarbij onder andere wordt aangegeven dat deze opvatting vooral lijkt te zijn ingegeven door een politieke behoefte om het hbo-onderzoek niet competitief te maken ten opzichte van universitair onderzoek (Leijne et al., 2006). Uitgaande van een complexe omgeving waarin de beroepspraktijk zich bevindt, is de aanpak (uitgevoerd onderzoek ter beantwoording van de onderzoeksvraag vindt meer en meer plaats in heterogene, pluriforme configuraties van vaak tijdelijke aard waarbij verschillende partijen en onderzoeks-disciplines zijn betrokken) essentieel. Een rigide scheiding in aard van onderzoek tussen hogescholen en universiteiten draagt dan ook niet bij aan de hoofddoelstelling dat de samenleving optimaal de kennis van het hoger onderwijs benut en vice versa. Overlap van onderzoek, en samenwerking tussen hogescholen en universiteiten (en andere kennisinstellingen) kan naar mijn mening juist bijdragen aan het creëren van de toegevoegde waarde van onderzoek voor zowel de beroepspraktijk als de theorie. Het door Vos et al. (2007) gepresenteerde model geeft de positie van hogescholen en universiteiten in de 'kennisinfrastructuur' als volgt weer:



In de figuur staat de B voor het traditionele disciplinair wetenschappelijke onderzoek gericht op de vermeerdering van de algemene kennis (begrip). De P staat voor het praktijkgericht onderzoek en de E voor de experimentele ontwikkeling van nieuwe tools, producten en diensten vanuit vragen en problemen uit de beroepspraktijk.

De overlap tussen universitair en hogeschoolonderzoek ligt op het terrein van het praktijkgericht onderzoek. Binnen het praktijkgericht onderzoek, waar universiteit en hogeschool kunnen (behoren te, HBD) samenwerken onderkent Diekstra (2012) een tweetal typen van onderzoek. Ten eerste is dat de vertaling c.q. bewerking van universitair onderzoek (B) ten behoeve van een beroepenveld en ten tweede het bijdragen aan de vermeerdering van de algemene kennis gevoed vanuit vragen en problemen uit de beroepspraktijk. Lectoren en kenniskringleden vervullen "daarbij zowel een verbindende functie, die van *go-between* of *postillon d'amour* tussen wetenschap en beroepscontext, als een implementatiefunctie" (Diekstra, 2012, p. 20) en daarmee een plaats binnen de kennisinfrastructuur.



## / LITERATUUR

### **Adviesraad voor Wetenschaps- en Technologiebeleid (AWT) en de Onderwijsraad**

(2001). *Hogeschool van Kennis. Kennisuitwisseling tussen beroepspraktijk en hogescholen*. Rijswijk: AWT.

**Amit, R. and Zott, C.** (2010). *Business Model Innovation: Creating Value in Times of Change*. Working Paper. IESE Business School-University of Navarra.

**Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)** (2012). *Closing the value gap: understanding the accountancy profession in the 21st century*. London: ACCA.

**Berle, A.A. and Means, G.C.** (1932). *The Modern Corporation and Private Property* (revised edition 1968). New York: Harcourt, Brace & World Inc.

**Bik, O., Brouwers, A., Eimers, P., Roelofsen, E. en Geijtenbeek, W.** (2012). *Accountants moeten vooruitlopen op toekomst, stilstaan is geen optie*. Financieel Dagblad, 12 mei 2012.

**Boot, A.W.A en Ven, J. van de** (2012). Universiteit en onderzoek: dilemma's en integriteitsvraagstukken. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, 86, 7/8, 263-271.

**Chesbrough, H. and Rosenbloom, R.S.** (2002). *The role of the business model in capturing value from innovation: evidence from Xerox Corporation's technology spin-off companies*. *Industrial and Corporate Change*, 11, 3, 529-555.

**Chesbrough, H.** (2009). *Business Model Innovation: Opportunities and Barriers*. *Long Range Planner*, 43, 354-363.

**Christensen, C.M. and Raynor, M.E.** (2003). *The innovator's solution: creating and sustaining successful growth*. Boston (MA): Harvard Business Review Press.

**Costouros, G.J.** (1978). Auditing in the Athenian state of the golden age (500-300 BC). *Accounting Historians Journal*, 5, 1, 41-50.

**Diekstra, R.** (2012). Hogeschoolonderzoek en de relatie tussen onderzoek en onderwijs in de hogeschool. *Applied Research Today*, 1, 1), 12-23.

**Dijkster, R.A.** (1926). Doel en wezen van de rekeningwetenschap : *openbare les gehouden bij de aanvaarding van het ambt van lector aan de Nederlandsche Handels-Hogeschool te Rotterdam*, op dinsdag 27 april 1926.

**Dijkster, R.A.** (1930). De "publieke" en de "private" taak van de accountant. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, verzameld in: *Vijftig Jaar MAB*, Muuses Purmerend, 1974.

**Drucker, P.F.** (1985). *Innovation and entrepreneurship*. New York: HarperCollins Publishers.

- Duits, H.B.** (2012). The added value of auditing in a non-mandatory environment. *PhD thesis*. Amsterdam: Vossiuspers UvA – Amsterdam University Press.
- Eimers, P. en Klooster, A. ten** (2010). De maatschappelijke relevantie van de accountant – er is meer dan een jaarrekening. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, 84, 12, 633-639.
- Eimers, P. en Verkruijsse, H.** (2006). Het ‘Stramien voor assurance-opdrachten’: een opmaat voor de toekomst. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, 80, 12, 602-610.
- Elliott, R.K.** (1995). The Future of Assurance Services: Implications for Academia. *Accounting Horizons*, 9, 4, 118-127.
- Elliott, R.K.** (2002a). Twenty-First Century Assurance. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 21, 1, 139-146.
- Elliott, R.K.** (2002b). The Evolution of the Knowledge Professional. *Accounting Horizons*, 16, 1, 69-80.
- European Commission** (2010). Greenbook – Audit Policy: *Lessons of the crisis*. Brussels: Commission of the European Communities.
- Findlay, J.F. and Straus, A.** (2011). *The wisdom era*. Retrieved from: <http://www.slideshare.net>.
- Gibbons, M., Limoges, C., Nowotny, H., Schwartzman, S. and Trow, M.** (1994). The new production of knowledge: *The dynamics of science and research in contemporary societies*. London: SAGE Publications Ltd.
- Harvard Business Essentials (HBE)** (2009). *The innovator's toolkit*. Boston (MA): Harvard Business Press.
- Hogewind, S.N., Hoppe, R. en Ridder, W.J. de** (2005). Zekerheden in de toekomst: *metamorfose van de accountant*. Den Haag: Stichting Maatschappij en Onderneming.
- Hoogendoorn, M., Vergoossen, R en Wallage, Ph.** (2012). Combinatie wetenschap en praktijk in accountancy: *een wenselijke symbiose*. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, 86, 7/8, 272-278.
- Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)** (2010). The future of Assurance. Edinburgh: ICAS.
- ING Economisch Bureau** (2010). *Accountants aan vooravond van ommekeer*. Amsterdam: ING.

- ING Economisch Bureau** (2011). *Naar een nieuw bedrijfsmodel voor het accountantskantoor*. Amsterdam: ING.
- Kempen, A. van** (2012). *Wantrouwensman en COS 4410* (Samenstellen). Weblog, 2 juli 2012. Retrieved from: <http://www.accountant.nl/Accountant/Weblogs>.
- Könst, E.N. en Duits, H.B.** (2009). Beoordeling van historische financiële informatie. *Handboek Accountancy*, Suppl. 22, A 1025-1-24.
- Koster, P.** (2005, 16 september). Accountants leven bij de gratie van de wetgever. *NRC Handelsblad*. Retrieved from <http://www.archief.nrc.nl>.
- Leijnse, F., Hulst, J. en Vromans, L.** (2006). *Passie en precisie. Over de veranderende functie van de hogescholen*. Utrecht: Hogeschool Utrecht Onderwijs & Onderzoek.
- Limperg Jr., Th.** (1932/1933). De Functie van de Accountant en de Leer van het Gewekte Vertrouwen. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, verzameld in: *Vijftig Jaar MAB*, Muuses Purmerend, 1974.
- Majoor, B.** (2007). De innovatiedriehoek van het accountantsberoep: onderzoek, onderwijs en vakontwikkeling onlosmakelijk met elkaar verbonden. *Inaugurele rede*. Breukelen: Nyenrode Business Universiteit.
- Ministerie van OCW, directie Hoger Onderwijs & Studiefinanciering** (2010). *Beleidsdoorlichting Kennisfunctie Hoger Beroepsonderwijs 2001-2008*. Den Haag: Ministerie van OCW.
- Nederlandse Beroepsorganisatie voor Accountants** (2012a). *Het vertrouwen waard: Actieprogramma MKB-accountant*. Amsterdam: NBA.
- Nederlandse Beroepsorganisatie voor Accountants** (2012b). *MKB-accountant 2020: Consultatiedocument voor openbaar accountants werkzaam in het mkb*. Amsterdam: NBA.
- Nederlandse Beroepsorganisatie voor Accountants** (2012c). *Op de toekomst voorbereid. Discussierapport van de Commissie Onderwijs Fusie NBA*. Amsterdam: NBA.
- Osterwalder, A. and Pigneur, Y. (2010). Business Model Generatie. Deventer: Kluwer.**
- Pheijffer, M.** (2012). Samenstellen: *controleren waar nodig en vertrouwen toevoegen*. Weblog, 24 juli 2012. Retrieved from: <http://www.accountant.nl/Accountant/Weblogs>.
- Poel, J.H.R. en Schilder, A.** (1991). *Normen voor accountants - NIVRA geschrift 59*. Deventer: Kluwer Bedrijfswetenschappen.
- Savater, F.** (2005). *De moed om te kiezen – een filosofie van de vrijheid*. Utrecht: Bijleveld.

- Schumpeter, J.A.; edited by Clemence, R.V.** (1989). *Essays on entrepreneurs, innovations, business cycles, and the evolution of capitalism*. New Brunswick (NJ): Transaction Publishers. ScienceGuide (2012). *Het kerstboomkarakter van de lector*. Retrieved from: <http://www.scienceguide.nl/201205>.
- Sedláček, T.** (2012). *De economie van goed en kwaad*. Schiedam: Scriptum.
- Strikwerda, H.** (2008). De plaats en rol van de accountant in de 21e eeuw: Het vraagstuk van de aarde en de organisatie van assurance. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, 82, 3, 77-88.
- Stichting Kennis Ontwikkeling HBO (SKO)** (2008). *Lectoraten, kweekvijvers van innovatie*. Rapport van de Evaluatiecommissie Lectoraten.
- Verhoog, W., Zanden, P. van der en Schouten, R. (Eds.)** (2007). *Assurance voor de 21e eeuw*. Amsterdam: NIVRA-VERA.
- Volberda H. en M. Bosma** (2011). *Innovatie 3.0*. Amsterdam: Mediawerf Uitgevers.
- Vos, J. van der, Borgdorff, H. en Staa, A. van** (2007). Kennis in context. *THEMA, Tijdschrift voor Hoger Onderwijs en Management*, 5, 1, 10-15.
- Wallage, Ph.** (2008). De toekomst van het accountantsberoep: Verandering als enige constante. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, 82, 3, 74-76.
- Watts, R.L. and Zimmerman, J.L.** (1983). Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. *Journal of Accounting & Economics*, 26, 3, 613-634.
- Watts, R.L. and Zimmerman, J.L.** (1986). *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs NJ: Prentice-Hall.
- Zott, C., Amit, R. and Massa, L.** (2010). The Business Model: Theoretical roots, recent developments, and future research. *Working Paper*. IESE Business School-University of Navarra.

# BIJLAGEN

**CURRICULUM VITAE** 59

**KENNISKRING LECTORAAT FAI** 61

**DANKWOORD** 68

**COLOFON** 71

## / CURRICULUM VITAE

Dr. Hans Duits RA is sinds januari 2011 lector Financieel-economische Advisering bij Innovatie, onderdeel van Kenniscentrum Innovatie en Business van de Faculteit Economie en Management. Hans studeerde bedrijfseconomie aan de Universiteit van Amsterdam en volgde de postdoctorale opleiding tot registeraccountant aan de Vrije Universiteit van Amsterdam. Vanaf 1990 is hij werkzaam in het openbaar accountantsberoep en sinds 1995 is hij ingeschreven als registeraccountant. In juni 2012 is hij gepromoveerd aan de Universiteit van Amsterdam op het proefschrift *The added value of auditing in a non-mandatory environment*. Behalve als lector bij Hogeschool Utrecht is hij ook werkzaam als mkb-adviseur bij KPMG Accountants N.V. Zijn onderzoeksprojecten bewegen zich op het terrein van de markt voor accountantsdiensten (*assurance*) en *governance* ten behoeve van mkb-ondernemingen binnen de onderzoekslijn 'ontwikkelingen in de financieel-zakelijke dienstverlening'. Naast toegepast onderzoek, verzorgt hij ook een deel van het onderwijs binnen de masteropleiding Auditing en Accounting. Daarnaast is hij ook betrokken bij de onderzoekslijnen 'economie, gezondheid en zorg' en 'bedrijfsoverdrachten'.



## / KENNISKRING LECTORAAT FAI

De doelstellingen van het lectoraat kan ik als functioneel verantwoordelijk lector niet alleen realiseren. Kenniskringleden spelen hierbij een cruciale rol. Hier worden de overige leden van het lectoraat gepresenteerd en wordt kort hun rol en activiteiten omschreven.

**dr. Lex van Teeffelen** is sinds 1 september 2011 benoemd als bijzonder lector Bedrijfsoverdracht en Innovatie binnen het lectoraat FAI. Hij komt uit een familie van ondernemers en kent de perikelen van bedrijfsoverdracht van binnenuit. In 2010 promoveerde hij bij de Nyenrode Business Universiteit op *Exploring Success and Failure in Small Firm Business Transfers*. Binnen de onderzoekslijn 'Bedrijfsoverdrachten' begeleidt hij bachelor-, master- en PhD-studenten op zijn onderzoeksterrein. Hij is lange tijd actief geweest als organisatieadviseur bij complexe veranderingen. Vanaf 1999 is hij in deeltijd aan de Faculteit Economie en Management van de HU verbonden. Lex is lid van de Dutch Academy of Entrepreneurship (DARE) en de Adviesraad voor MKB en ondernemerschapsonderzoek. Hij publiceert frequent in vakbladen en wetenschappelijke tijdschriften. Zijn onderzoek krijgt regelmatig aandacht van de media. Zijn uitgebreide profiel en lijst van publicaties zijn te vinden via LinkedIn.

**drs. Jeroen Berendsen** is lid van de kenniskring sinds 1 september 2012. Zijn onderzoeksterrein ligt binnen de onderzoekslijn 'Ontwikkelingen in de financieel-zakelijke dienstverlening' op het gebied van de franchising en dan met name de financiële en governance-aspecten die in de contracten tussen franchisegever en franchisenemer zijn opgenomen. Binnen franchising wordt uitgegaan van een zogenaamde win-winsituatie voor zowel de franchisegever als de franchisenemer. De vraag is hoe deze optimale situatie te bewerkstelligen is door middel van het bepalen van de juiste fee-constructie. Jeroen is hiervoor werkzaam geweest als

directeur bij McDonald's en als algemeen directeur bij Domino's Pizza Nederland. Sinds 2006 is hij docent bij de deeltijdopleiding Bedrijfseconomie aan de Faculteit Economie en Management en daarnaast is hij ook betrokken bij de minor Bedrijfsovername en Franchising.

**drs. Gerrit-Jan Lanting** is als onderzoeker werkzaam binnen zowel de onderzoekslijn 'Ontwikkelingen in de financieel-zakelijke dienstverlening' als de onderzoekslijn 'Economie, gezondheid en zorg'. Zo is hij betrokken bij het onderzoek naar de rol van de maatschappelijke businesscase binnen de zorg en bij onderzoek naar vraagstukken op het gebied van *performance-management* binnen de zakelijke dienstverlening. Als docent is hij verbonden aan de opleiding Bedrijfseconomie van de Faculteit Economie en Management. Hij doceert hier onder andere de vakken management accounting, bedrijfsadministratie en financiële calculaties. Ook is hij coördinator van de minor *Finance for non-financials* en programmaleider Financiële calculaties en lid van de examencommissie van het Instituut voor Business Economics.

**dr. Michiel van der Ven** is lid van de kenniskring sinds 1 juli 2012. Binnen de kenniskring houdt hij zich bezig met onderzoek naar de bedrijfseconomische effecten van veranderingen naar de ontwikkelingen in de zorg, *supply chain finance* en toepassingen van spreadsheetanalyse in de accountancy. Daarnaast heeft hij een rol als trait d'union tussen kenniskring en de zakelijke praktijk, zowel door vragen vanuit het bedrijfsleven om te zetten in concrete projecten als door het vinden van de juiste zakelijke contacten bij de bestaande onderzoekslijnen. Na vijftien jaar als financieel directeur in het mkb (100-300 werknemers) werkzaam te zijn geweest, is hij in 2011 overgestapt naar Hogeschool Utrecht als docent bedrijfseconomie aan de Faculteit Economie en Management. Hij doceert onder meer de vakken bedrijfsadministratie, administratieve organisatie, logistiek en corporate governance. Michiel is gepromoveerd aan de Technische Universiteit Delft (vakgroep Informatiesystemen) op beslissingsondersteuning van transferprijsbeslissingen bij Akzo Nobel en heeft ruim dertig

(internationale) wetenschappelijke en vakpublicaties op zijn naam staan. Naast zijn werkzaamheden aan de HU vervult hij verschillende bestuurlijke functies.

**drs. Henny van Lienden** is in het lectoraat actief binnen de onderzoekslijn 'Economie, gezondheid en zorg'. Zijn speciale aandacht gaat ook uit naar de toepassing van de principes van institutionele economie op de zorg. De institutionele economie bestaat uit drie onderdelen: de transactiekostentheorie, de contracttheorie en de eigendomsrechtentheorie. Zorgverleners, ondersteuners, leidinggevenden en economen werken naast elkaar maar hebben vaak een heel andere manier van redeneren. Wil de zorg effectiever, efficiënter en klantvriendelijker worden, dan zullen alle betrokkenen beter naar elkaar moeten leren luisteren. Publicaties zijn: *Werken met een budget*, *Ondernemen in de zorg*. Hij was redacteur van het boek *Economie van de volksgezondheid, zorg voor gezondheid = zorg voor welvaart* dat door Public Health Forum is uitgebracht. Henny is als docent verbonden aan het Instituut voor Business Economics van de Faculteit Economie en Management.

**drs. Frans Boumans** houdt zich als onderzoeker binnen de kenniskring bezig met innovatie van de financiering van het mkb. Zo heeft hij het afgelopen jaar onderzoek gedaan naar het nieuwe verdienmodel van de intermediair. In samenwerking met brancheverenigingen, verzekeringsmaatschappijen en intermediairs is een rondetafelbijeenkomst georganiseerd en hebben ook studenten van de minor mkb-adviseur (stage)opdrachten vervuld. Momenteel wordt onderzoek gedaan naar verdien- en financieringsmodellen voor Smart Grid-toepassingen, en in Utrechtse en Amersfoortse wijken worden pilots opgezet waarover het lectoraat meedenkt. Frans is ook als docent financiering verbonden aan de Faculteit Economie en Management, waarbij hij aan de verdere vernieuwing binnen het hogeschoolonderwijs bijdraagt door onder andere het vergroten van de internationalisering van het vak financiering en de daarbij horende projecten. Zo heeft hij dit jaar een pilotproject gestart met de Business School UCN in

Aalborg. Ook houdt hij zich, vanuit zijn jarenlange ervaring in het bedrijfsleven, bezig met de samenwerking van de hogeschool met het bedrijfsleven in een op te zetten *business community*.

**drs. Wil van Erp** is binnen het lectoraat als promovendus actief in de onderzoekslijn 'economie, gezondheid en zorg'. Hij is gestart met een promotieonderzoek aan de Vrije Universiteit Amsterdam, dat tot doel heeft te bepalen op welke wijze toepassing van managementaccounting en controlsystemen (MACS) in de Nederlandse zorgsector bijdragen aan verbetering van de bedrijfsvoering. Door veranderingen als vergrijzing, toename van het chronisch zieken en technologische ontwikkelingen krijgen zorgorganisaties te maken met mondige cliënten die meer vraag-gerichte zorg verlangen. Dit leidt tot meer complexe zorgprocessen en ingewikkelde kostenstructuren. In de discussie hoe de zorg in de toekomst zo te organiseren is dat deze én voorziet in de maatschappelijke behoeften én betaalbaar blijft, kiest de Nederlandse overheid voor gereguleerde marktwerking. Dit betekent dat zorgorganisaties in toenemende mate blootgesteld worden aan de risico's van marktwerking en inefficiënte bedrijfsvoering. In een dergelijke risicovolle en onzekere omgeving zal toepassing van MACS een positief effect hebben op de bedrijfsvoering. Daarnaast is Wil als docent verbonden aan het Institute for Business Economics en in deze hoedanigheid verzorgt hij colleges in de vakken management accounting, financial accounting en bedrijfsadministratie. Ook is hij coördinator van de minor Management van Gezondheidszorg en Welzijn, en begeleidt hij diverse studenten die in het kader van hun afstudeeropdracht onderzoek hebben uitgevoerd naar bedrijfseconomische aspecten in het veld van de zorg. Twee van deze studenten zijn de afgelopen jaren uitgeroepen tot de beste praktijkstudent.

**drs. Edwin Weesie** is als onderzoeker verbonden aan het lectoraat, met als specialisatie bedrijfsovernames. Zijn onderzoek richt zich op de rol van emoties en de invloed ervan op de economische beslissingen in het overnameproces. Uit onderzoek en de praktijk blijkt dat een bedrijfsovername zeer complex is en vaak

niet de waarde toevoegt die men in eerste instantie had beoogd. Een belangrijke factor voor slagen of falen vormen de emoties van de betrokkenen die leiden tot irrationeel gedrag. Empirisch onderzoek hiernaar ontbreekt echter in de literatuur. Centrale onderwerpen die worden onderzocht zijn copingstrategieën, uitstelgedrag, conflicthantering, psychologisch inkomen en kosten, alsmede overgangs- en beslissingsmodellen. Het is de bedoeling dat het uitgevoerde onderzoek resulteert in een promotietraject. Daarnaast is Edwin als docent verbonden aan de Faculteit Economie en Management. Hij is mede verantwoordelijk voor het afstudeertraject van internationaal georiënteerde studenten en doceert met name strategisch vakken.

**Rutger Jntema MBA** voert binnen het lectoraat onderzoek uit, naar onder andere het vergoedingstelsel voor de (specialist-) fysiotherapeut en het vergroten van inzicht in de kosten en opbrengsten van producten en diensten van de (specialist-)fysiotherapeut. Ook verricht hij onderzoek, met medewerking van studenten, naar de mogelijkheden voor het opzetten van nieuwe businessmodellen voor gezondheidscentra om buiten de reguliere financieringsstructuur in de gezondheidszorg innovatieve producten en diensten te ontwikkelen en in de markt te zetten die gezondheid en welzijn bevorderen. Hij is gespecialiseerd fysiotherapeut en bij Hogeschool Utrecht is hij hoofd van de master Fysiotherapie binnen de Faculteit Gezondheidszorg en tevens docent aan de opleiding Management in de Zorg.

**drs. Jolanda van der Wardt** is opgeleid tot registercontrollor, econoom en organisatiepsycholoog. Vanuit het Lectoraat FAI is zij betrokken bij de opzet en ontwikkeling van de masteropleiding Expert Beroepsonderwijs van de Faculteit Educatie. Als docent en scriptiebegeleider is zij tevens verbonden aan de opleidingen Master of Science in Controlling en Executive Master of Finance & Control van Universiteit Nyenrode en aan de post-hbo-opleiding Financial Controller van de Open Universiteit. In haar rol als zelfstandig gevestigd verandermanager ondersteunt zij bestuurders en controllers bij de opzet en ontwikkeling van de management-

controloffunctie binnen hun organisatie. Haar passie is het verbinden van mens, proces en systeem tot effectief samenspel.

**Roderick Udo MSc** is verbonden aan het lectoraat FAI als onderzoeker en als coördinator van het pre-mastertraject Economics for Business Students. Zijn onderzoek focust op de ontwikkeling van businessmodellen in de gezondheidszorg, waarbij wordt samengewerkt met het lectoraat Vraaggestuurde Zorg van prof. dr. Helianthe Kort, dat deel uitmaakt van de faculteit Gezondheidszorg van Hogeschool Utrecht. Roderick ziet vooral waarde in een cross-sectorale aanpak, waarin onderzoekers en studenten van verschillende faculteiten hun kwaliteiten samenbrengen. Ook probeert hij, als docent op de Faculteit Economie en Management, voortdurend zijn onderzoeksmethoden en -resultaten te vertalen naar lesstof die in het onderwijs op de hogeschool kan worden ingezet. Dit doet Roderick voornamelijk op het gebied van algemene economie, financiële markten, consultancy en businessmodellen.



## /DANKWOORD

Aan het eind gekomen van mijn openbare les over de nieuwe rol van de accountant in een veranderende wereld, wil ik deze afsluiten met het uitspreken van een paar woorden van dank.

De leden van het college van bestuur en de directie van de Faculteit Economie en Management wil ik bedanken voor het in mij gestelde vertrouwen. Het is de visie van het college van bestuur die maakt dat onderzoek binnen de hogeschool een duidelijke profilering heeft gekregen.

Collega-lectoren, kenniskringleden en collega's binnen het kenniscentrum Innovatie en Business dank ik voor de prettige samenwerking. Ik zie ernaar uit om in de toekomst de ingeslagen richting van het kenniscentrum nader vorm te geven.

Collega's binnen het onderwijs dank ik voor het warme welkom voor mijn persoon als lector het afgelopen jaar. Ik hoop op een verdere versteviging van de onderlinge samenwerking op het terrein van ontwikkeling en innovatie van het onderwijs.

Hooggeleerde Wallage, beste Philip, een speciaal woord van dank gaat uit naar jou. Jij bent al betrokken vanaf het moment dat promoveren voor mij nog een droom was en vervolgens heb jij mij als promotor al die jaren begeleid. Ook was jij het die mij stimuleerde om voor mijn academische toekomst *out of the box* te denken. Het zou mooi zijn als wij onze samenwerking de komende jaren kunnen blijven voortzetten.

Collega's van KPMG, dankzij de ruimte die jullie mij geven om deze functie te vervullen ben ik in staat om de relatie tussen praktijk en theorie (die mij zo boeit) verder te onderzoeken. Hiermee wil ik graag een verdere bijdrage leveren aan de ontwikkeling van de organisatie en medewerkers.

Ten slotte wil ik iedereen bedanken die vandaag is gekomen en speciaal al diegenen die mij de afgelopen jaren hebben gesteund om mijn dromen waar te maken in de richting van de wetenschap. Niet in de laatste plaats Astrid en mijn dochters Maxime en Laura...



## / COLOFON

### **Tekst**

Dr. H.B. Duits RA

### **Eindredactie**

Lisette Blankestijn Communicatie

### **Fotografie**

Femke van den Heuvel

### **Vormgeving**

Vormers, Utrecht

### **Drukwerk**

Grafisch Bedrijf Tuijtel, Hardinxveld-Giessendam

### **Lectoraat Financieel-economische Advisering bij Innovatie**

HU Utrecht Business School, Kenniscentrum Innovatie en Business  
Faculteit Economie & Management

### **Openbare les**

Back to the future.

De nieuwe rol van de accountant in een veranderende wereld  
29 november 2012 Hogeschool Utrecht

### **Bezoekadres**

Padualaan 101  
3584 CH Utrecht

### **Postadres**

Postbus 85029  
3508 AA Utrecht

### **Telefoon**

088 481 64 03

### **E-mail**

[hans.duits@hu.nl](mailto:hans.duits@hu.nl)  
[kenniscentrum.innbus@hu.nl](mailto:kenniscentrum.innbus@hu.nl)

© Hogeschool Utrecht 2012

