De accountant van de toekomst vraagt een nieuw opleidingsmodel

Barbara Majoor en Andries Polman

SAMENVATTING In dit artikel is vanuit de maatschappelijke discussie, die vraagt om een hervorming van de rol van de accountant, gekeken naar het opleidingsmodel van de accountant. Met name is de vraag besproken aan welke eisen qua kennis, attitude en vaardigheden het nieuwe opleidingsmodel zou moeten voldoen. Hiervoor zijn de internationale educatiestandaarden van de International Federation of Accountants (IFAC) als uitgangspunt genomen om de rapporten die in 2012 in Nederland zijn gepubliceerd te analyseren. Uit deze analyse komt naar voren dat attitude de kapstok zou moeten zijn van een opleiding, in plaats van de nadruk op kennis. Een aantal kennisgebieden is onderkend die meer aandacht nodig hebben. Met betrekking tot vaardigheden moet de nadruk worden verschoven van inhoudelijke en technische controlevaardigheden naar persoonlijke, communicatieve en beschouwende vaardigheden. In het nieuwe opleidingsmodel moet actualiteit een automatisme zijn. Ook zijn enkele aanbevelingen gedaan voor het nieuwe opleidingsmodel. Ten eerste pleiten wij voor meer integratie van de praktijk in de opleiding. Ten tweede vinden wij dat de aandacht meer moet verschuiven van het verwerven van een beroepstitel naar het worden opgeleid om bevoegdheden te krijgen en te behouden. Het opleiden tot de diverse bevoegdheden voor accountants vraagt om herziening van het opleidingsmodel, de eindtermen en visie op en gevoel over accountantstitels.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK De voorstellen voor hervorming van het accountantsberoep hebben een ingrijpende impact op het functioneren van accountants. In dit artikel wordt ingegaan op de vraag of het huidige beroepsprofiel van accountants en het daarop gerichte opleidingsmodel aanpassing nodig heeft om de accountant van de toekomst op te leiden. Daarmee geeft dit artikel een bijdrage aan de maatschappelijke discussie en de huidige voorstellen die er zijn om het vertrouwen in het beroep te herstellen.

1 Inleiding

De samenleving is kritisch ten opzichte van de huidige rol van de accountant. Deze kritische geluiden blijken ook uit de diverse rapportages van de Autoriteit Financiele Markten (AFM), de toezichthouder op het accountantsberoep. Zij verwacht een betere kwaliteit van zowel OOB- als niet-OOB accountantsorganisaties[1] met betrekking tot de controle van de jaarrekening (AFM 2010, 2013a & 2013b).

Ook de regelgever is van mening dat de kwaliteit van accountants tekortschiet op diverse aspecten. De recente aanscherpingen van de onafhankelijkheid voor controles van Organisaties van Openbaar Belang (december 2012) en het recente wetsvoorstel 'Wijzigingswet financiële markten 2014' (Tweede Kamer, 2013), waarin wordt mogelijk gemaakt dat de AFM bevindingen over individuele accountantskantoren openbaar maakt, zijn hiervoor illustratief.

Deze geluiden zijn niet nieuw, sinds de boekhoudschandalen begin deze eeuw is er een constante discussie over de kwaliteit van het werk van de accountant. Levert een accountant nog wel de kwaliteit die belanghebbenden bij de verklaring nodig hebben als basis voor de oordeelsvorming die zij maken over de financiële stabiliteit van een onderneming. Met andere woorden doet de accountant enerzijds zijn werk wel goed als het gaat om de controle van de verantwoording van een onderneming en als het gaat om het signaleren van bedreigingen voor de toekomstige continuïteit van een onderneming en anderzijds communiceert hij daarover wel op de juiste manier en in de juiste gremia?

Ook de rol van de accountant naar de commissarissen en interne toezichthouders zal veranderen. Commissarissen zijn nadrukkelijk bezig om het toezichthouden van de toekomst vorm te geven (NKKC, 2013). In deze ontwikkeling past dat de accountant vaker en over meer aspecten dan uitsluitend de financiële verantwoording met de interne toezichthouders in debat gaat en onder andere zijn inzichten deelt over het proces van risicomanagement en vanuit zijn kennis signaleert welke financiële maar ook niet-financiële risico's belangrijk zijn voor de continuïteit van het business model van een onderneming.

Dit debat wordt niet alleen in Nederland, maar ook internationaal gevoerd. Europees commissaris Barnier stelt in zijn Groenboek over de benodigde hervorming

van het accountantsberoep (European Commission, 2010) de vraag centraal of de controlefunctie niet kan worden verbeterd zodat in de toekomst nieuwe financiële risico's kunnen worden beperkt. Barnier doet diverse voorstellen waaronder een verbreding van de signalerende rol van de accountant, die tot uitdrukking moet komen in de rapportages aan de toezichthoudende organen. De International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) is van mening dat de huidige controleverklaring onvoldoende informatief is voor externe gebruikers. Ten eerste om meer relevante informatie die een accountant vergaart tijdens zijn controle adequaat te delen met het maatschappelijk verkeer en ten tweede om de conclusie volgend uit de voorgeschreven werkzaamheden[2] inzake continuïteit van de onderneming expliciet op te nemen. De IAASB heeft daarom een voorstel gedaan voor een meer uitgebreid accountantsrapport, bij voorkeur beginnend met het oordeel (IAASB, 2013). Het doel van het voorstel is om te komen tot een meer informatieve controleverklaring met informatie uit de controle die uniek en meer gericht is op de gecontroleerde entiteit. Deze meer informatieve rapportage vereist bovendien dat de accountant in zijn verklaring altijd zelfstandig een conclusie opneemt over de continuïteitsveronderstelling van het management. Dit in tegenstelling tot de huidige controleverklaring waarin de accountant alleen een opmerking opneemt (via een standaardbewoording) als de continuïteit in het geding is.

Een belangrijke vraag die hierbij gesteld moet worden is of de accountant wel is voorbereid om deze nieuwe rol adequaat in te vullen. Zijn de daarvoor benodigde kennis, attitude en vaardigheden voldoende geborgd in het huidige opleidingsmodel? Zijn de nu voorliggende voorstellen voor aanpassing van de opleiding wel voldoende innovatief om tegemoet te komen aan de verwachtingen van bijvoorbeeld analisten, investeerders en toezichthouders? In dit artikel staan deze vragen centraal vanuit de hypothese dat de huidige vakbekwaamheidseisen te beperkt zijn geformuleerd en de oplossingen waaraan nu wordt gedacht te weinig innovatief. De auteurs zijn van mening dat hier een belangrijk deel van de oplossing ligt om de nu al ruim tien jaar durende discussie te besluiten en het vizier op de toekomst te richten.

Dit artikel is als volgt opgebouwd. Eerst wordt een korte bespreking gegeven van de denkbeelden die de afgelopen jaren via rapporten zijn gepubliceerd over aanpassingen van de accountantsopleiding en het onderwijs (paragraaf 2). Daarna wordt op basis van deze bespreking een analyse gemaakt vanuit de invalshoek wat er qua kennis, attitude en vaardigheden volgens ons belangrijk is voor de toekomstige accountant (paragraaf 3). Paragraaf 3 sluit af met enkele beschouwingen en aanbevelingen voor een nieuw opleidingsmodel.

2 Bespreking ontwikkelingen vanuit diverse gremia

2.1 International Education Standards

De invalshoeken kennis, attitude en vaardigheden worden door ons als kader gebruikt bij de bespreking van de huidige ontwikkelingen in het denken over de opleiding, de analyse en onze modelvorming. De International Accounting Education Standards Board (IAESB, 2012a & 2012b) hanteert ook deze drie invalshoeken: kennis, attitude en vaardigheden. Zij duidt daarmee het niveau waaraan een accountant moet voldoen om in staat te zijn een rol te vervullen die voldoet aan de maatschappelijk gedefinieerde normen (IES 2, p. 9). De inhoud van deze drie onderdelen wordt vervolgens omschreven in de International Education Standards (IES's). Hierbij worden vier niveaus onderscheiden: "foundation, intermediate, advanced, mastery". Het masteryniveau is bereikt als aan de volgende criteria is voldaan, waarbij opvalt dat het niveau nadrukkelijk afhankelijk is van de maatschappelijke verwachtingen en dus voortdurend aan verandering onderhevig.

- *"Integrating technical competence, professional skills, and professional values, ethics and attitudes to lead complex projects, resolve complex problems and advise internal and external stakeholders;*
- *Acting as a role model within the accounting profession by behaving in accordance with required professional values, ethics and attitude;*
- *Providing thought leadership in areas requiring experience and expertise; and*
- *Communicating with impact to guide and convince internal and external stakeholders at a senior level on vision and strategy of the organization or business.*

Learning outcomes at the mastery level relate to situations that are characterized by high levels of ambiguity, complexity and uncertainty." ***(IES 2, Appendix 1)***.

Kennis

Technische bekwaamheid (kennis) wordt gedefinieerd als het vermogen om vakkennis toe te passen om de rol te vervullen zoals is vastgelegd in de maatschappelijk gedefinieerde normen. Voor een professionele accountant betekent dit dat hij beschikt over vakkennis die betrekking heeft op een reeks van competentiegebieden, waaronder de financiële administratie en verslaglegging, controle en assurance, belastingen, governance en risicomanagement en economie (IES 2, par. A5).

Vaardigheden

De IAESB benoemt nadrukkelijk (IES 3, par. 6) dat de steeds hogere verwachtingen van de maatschappij vragen om meer nadruk op professionele vaardigheden in

de opleiding. Professionele vaardigheden kunnen conform IES 3 worden onderscheiden in vijf aspecten: intellectuele, technische, persoonlijke vaardigheden, communicatieve en organisatorische vaardigheden. Tezamen stellen de professionele vaardigheden de accountant in staat om de rol in te vullen die van hem wordt gevraagd.

Attitude

IES 4 definieert professionele waarden, ethiek en attitude als het professionele gedrag en eigenschappen die professionele accountants kwalificeert als leden van een beroepsgroep. Deze begrippen omvatten ethische principes die worden geassocieerd met en worden beschouwd als essentieel in het bepalen van de onderscheidende kenmerken van professioneel gedrag (IES 4, par. A2). De benodigde professionele waarden worden nadrukkelijk vanuit het belang van de gebruikers van de controleverklaring en het voldoen aan de verwachtingen van de diverse groepen belanghebbenden gedefinieerd. Professionele waarden, ethiek en attitudes omvatten een verplichting met betrekking tot technische bekwaamheid, ethisch gedrag (bijvoorbeeld onafhankelijkheid, objectiviteit, vertrouwelijkheid en integriteit) en op professionele wijze (onder andere zorgvuldig, tijdig, beleefd, respectvol, verantwoordelijk en betrouwbaar) streven naar excellentie. Bijvoorbeeld door een verplichting tot continue verbetering en levenslang leren en maatschappelijke verantwoordelijkheid en bewustzijn van het algemeen belang (IES 4, par. A3).

2.2 Ontwikkelingen in de hervorming van de accountantsopleiding

De afgelopen jaren is er door diverse commissies vanuit verschillende invalshoeken nagedacht over hervormingen van het onderwijs, de accountantsopleiding en de vereisten die aan een accountant moeten worden gesteld. De aanleiding daarvoor is verschillend. Een aanleiding betreft de fusie van de beroepsorganisaties en de daarmee samenhangende vraag van de wenselijkheid van de invoering van één accountantstitel. Dit heeft geleid tot een discussierapport van de Commissie Onderwijs Fusie (COF) van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA, 2012). Een andere aanleiding is de vraag vanuit de Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA) om de in 2007 gepubliceerde eindtermen voor de accountantsopleiding te herzien. Dit heeft geresulteerd in een Rapport Adviescommissie Herziening Eindtermen (AHE, 2012).

In de volgende twee sub-paragrafen bespreken wij deze twee rapporten vanuit de invalshoeken kennis, attitude en vaardigheden en wat in deze rapporten daarover als visie is opgenomen.

2.2.1 Discussierapport: Op de toekomst voorbereid

Door de COF (NBA, 2012) is op 16 oktober 2012 een discussierapport uitgebracht, waarin een visie op en aanbevelingen voor vernieuwing van de accountantsopleidingen is gegeven. Hierin wordt ingegaan op de aansluiting van de RA- en de AA-opleiding op de behoefte van de arbeidsmarkt, de studeerbaarheid en de aansluiting op de ontwikkelingen in de accountantsregelgeving. Het rapport heeft ten doel de discussie over het opleidingsvraagstuk te stimuleren en op basis hiervan een proces van verandering en vernieuwing in gang te zetten.

In de visie op de accountantsopleidingen wordt gesteld: Essentieel is het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer in de accountant moet kunnen hebben. Dit raakt alle rollen waarin accountants bijdragen aan de kwaliteit van verantwoordingsinformatie. Het kunnen vervullen van die uiteenlopende rollen vereist vakkennis, een hoge mate van integriteit, professioneel gedrag en een hierbij passend opleidingsniveau. De Commissie Onderwijs Fusie (COF) bepleit meer differentiatie in het opleidingsmodel. Met differentiatie bedoelen we verbreding van de keuzemogelijkheden voor studenten gedurende hun opleiding en meer gerichtheid van de leerinhoud op de diversiteit van het beroep (COF, 2012, p. 5).

De COF geeft aan dat er signalen zijn dat in de opleidingen meer aandacht zou moeten worden gegeven aan bijvoorbeeld ICT, aan fiscale en juridische aspecten, aan het te ontwikkelen professionele gedrag, ethiek en aan communicatieve vaardigheden. Bovendien is er onder meer een toenemende behoefte aan risicomanagement in de bedrijfsvoering, aan toezicht en compliance en aan het verschaffen van zekerheid over niet-financiële informatie. Een meer gedifferentieerd opleidingsmodel kan er aan bijdragen het “dilemma”, van ongewenste verdergaande verzwaring van de opleiding versus meer aandacht voor aantal vakgebieden, op te lossen (COF, 2012, p.7, 8).

2.2.2 Adviesrapport: Een accountantsopleiding op maat voor het maatschappelijk verkeer

De Adviescommissie Herziening Eindtermen (AHE, 2012), onder voorzitterschap van Roger Dassen, heeft haar adviesrapport over de herziening van de theoretische eindtermen van de accountantsopleidingen op 4 december 2012 aangeboden aan de CEA. CEA wil periodiek de eindtermen herzien, zodat de vakbekwaamheidseisen van accountants blijven aansluiten bij de beroepspraktijk en de verwachtingen van gebruikers van accountantsdiensten. Het advies vormt de basis voor het ontwikkelen van deze nieuwe eindtermen (AHE, 2012, p. 7).

De adviescommissie heeft zich met name gericht op een strategische verkenning van de houdbaarheid van de accountantsopleidingen in een maatschappij die

sterk in beweging is en die zeer kritisch is op het functioneren van accountants. De vraag die de adviescommissie zich heeft gesteld is of accountantsopleidingen voldoende garantie bieden om, nu en in de toekomst, de verwachtingen van gebruikers van accountantsdiensten te kunnen waarmaken. De adviescommissie heeft interviews en rondetafelgesprekken gevoerd met een groot aantal vertegenwoordigers van relevante stakeholders, waaronder gebruikers en aanbieders van accountantsdiensten.

De adviescommissie concludeert dat meer aandacht zou mogen uitgaan naar strategie, ICT, soft skills, fiscale advisering en bijzondere onderzoeken. Daarnaast ziet de commissie mogelijkheden voor verbetering in de relatie tot de maatschappelijke rol van de accountant, houdingsaspecten, ontwikkeling van conceptueel denken, een bredere economische scholing, psychologie, dilemma-training en persoonlijke ontwikkeling (AHE, 2012, p. 6).

3 Visie en analyse op kennis, attitude en vaardigheden vanuit rapporten van beide commissies

3.1 Vergelijking van rapporten op kennis, attitude en vaardigheden

Wanneer de beide rapporten vergeleken worden op de aspecten kennis, attitude en vaardigheden zijn er duidelijke overeenkomsten, maar ook een aantal verschillen.

Kennis

Ten aanzien van onderwerpen als strategie, ICT, corporate governance, ethiek en risicomanagement komt duidelijk in beide rapporten naar voren dat in de opleidingen hier meer aandacht aan besteed zou moeten worden. De AHE geeft aan dat belastingrecht en boekhouden wel wat minder diepgaand aan bod zouden kunnen komen, maar wel meer gericht op de toepassing van deze kennis in de rol als controlerend accountant. De COF bepleit daarentegen meer aandacht voor fiscaliteit. De COF pleit meer dan de AHE voor een aansluiting van de kennis bij de verschillende rollen die de accountant kan vervullen, via meer differentiatie in de opleiding.

Attitude

Voor wat betreft attitude komt een eenduidig en gelijk beeld naar voren in beide rapporten. De rol die accountants hebben in het maatschappelijk verkeer zou veel meer aandacht mogen krijgen in de opleiding. De COF verwoordt dit als volgt: “actieve, signalerende en onafhankelijke rol” (COF, 2012, p. 12). AHE zet deze rol zwaar aan en benoemt deze rol als een benodigde zogenoemde ‘stream’[3] in de opleiding. Deze stream moet vervolgens door de gehele opleiding heen aan bod komen. De nadruk zou daarbij moeten liggen op bewustwording en reflectie op maatschappelijke ontwikkelingen. Professioneel kritische instelling wordt door beide commissies gezien als een centraal thema in de opleiding. Het vroegtijdig ontwikkelen van professioneel gedrag en een kritische beroepshouding komt als duidelijke eis naar voren. Het betrachten van een rechte rug en het durven stellen van grenzen is hier een onderdeel van dat expliciet wordt genoemd.

Vaardigheden

Communicatieve vaardigheden, ‘soft skills’, inzicht in cultuur van en gedrag van personen binnen organisaties en het continue signaleren en reageren op risico’s vanuit de externe omgeving worden door beide commissies benoemd als vaardigheden die tijdens de opleiding beter ontwikkeld moeten worden. Afgeleid uit de genoemde aspecten bij kennis en attitude, zijn andere genoemde vaardigheden: begrip hebben voor maatschappelijke vraagstukken, een eigen ethisch toetsingskader kunnen hanteren, inzicht hebben in de invloed en mogelijke consequenties van eigen gedrag. Een multidisciplinaire, geïntegreerde benadering van vraagstukken en casuïstiek wordt ook als specifieke vaardigheid van accountants benoemd, zoals de samenwerking met verschillende specialismen. AHE benoemt specifiek de toepassing van ICT-vaardigheden, zoals data analytics.
In bijgaande tabel 1 is een overzicht opgenomen waarin de aspecten van de drie invalshoeken, zoals deze in de rapporten worden genoemd zijn opgenomen.

Tabel 1 Kennis, attitude en vaardigheden in de rapporten van de Commissie Onderwijs Fusie (COF) en de Adviescommissie Herziening Eindtermen (AHE)

Invalshoek	Thema	Rapport	
Kennis		COF	AHE
	Algemeen/richting	Voorkeur voor inrichting van de opleiding die aansluiten naar te vervullen functies en werkzaamheden, via differentiatie en specialisatie gedurende en na de opleiding: - Verbreding keuzemogelijkheden gedurende de opleiding; - Meer accent op de diversiteit van de beroepsinvulling in de vakken.	Aanbeveling voor meer kennis van en inzicht in theorieën en conceptuele modellen. Aanbeveling voor minder aandacht voor details en herhaalde toepassing van technieken, regels en standaarden.

Invalshoek	Thema	Rapport	
Kennis		COF	AHE
	ICT	Meer aandacht in opleiding.	Aanbeveling om als zogenoemde stream in de hele opleiding op te nemen. Aanbeveling voor meer geïntegreerde behandeling van ICT inclusief data analytics.
	Corporate governance	Meer aandacht voor Governance, Toezicht & Compliance.	Aanbeveling om als stream in de hele opleiding op te nemen.
	Ethiek	Meer aandacht in opleiding.	Aanbeveling voor nieuw vak Ethiek, Filosofie, Sociologie & Psychologie.
	Strategie	Meer aandacht in opleiding.	Aanbeveling voor nieuw vak Strategie, leiderschap & organisatie.
	Risicomanagement	Meer aandacht in opleiding.	Meer aandacht in opleiding.
	Interne beheersing	Meer aandacht in opleiding.	Aanbeveling voor minder aandacht als zelfstandig vakgebied, maar een geïntegreerd onderdeel van bijvoorbeeld ICT.
	Belastingrecht	Meer aandacht in opleiding.	Aanbeveling voor minder aandacht in de basisopleiding, maar meer in de oriëntatie en/of specialisatie voor specifieke rolinvulling.
	Overig	Meer aandacht in opleiding voor fraude, financierings- en waarderingsvraagstukken en zekerheid verschaffen omtrent niet-financiële informatie (zoals integrated reporting en toekomstgerichte informatie).	
Attitude		COF	AHE
	Rol accountant in maatschappelijk verkeer	Aandacht voor aspecten: Actief, signalerend en onafhankelijk.	Aanbeveling om bewustwording en reflectie op maatschappelijke ontwikkelingen als stream in de hele opleiding op te nemen (maatschappelijke rol accountant).
	Rechte rug	Meer aandacht voor “sterk in de schoenen”.	Meer aandacht voor rechte rug betrachten en grenzen durven stellen.
	Professioneel kritische instelling	Meer aandacht voor ontwikkelen professioneel gedrag en beroepshouding.	Aanbeveling voor meer risicogericht denken in de opleiding.
Vaardigheden		COF	AHE
	Communicatieve vaardigheden	Meer aandacht in opleiding.	Meer aandacht in opleiding.
	ICT	Meer aandacht in opleiding.	Meer aandacht in opleiding en data-analyse.
	Soft skills	Meer aandacht in opleiding voor sociale intelligentie.	Meer aandacht in opleiding.
	Inzicht in cultuur van organisaties	Meer aandacht in opleiding voor cultuur en gedrag binnen organisaties.	Meer aandacht voor cultuur van organisaties en “tone at the top”.
	Signaleren en reageren op risico’s	Meer aandacht in opleiding.	Meer aandacht in opleiding.
	Begrip hebben voor maatschappelijke vraagstukken		Meer aandacht in opleiding.
	Eigen ethisch toetsingskader te gebruiken en bewust zijn van invloed en mogelijke consequenties van eigen gedrag		Meer aandacht in opleiding.
Vaardigheden		COF	AHE
	Multidisciplinaire geïntegreerde benadering van vraagstukken & casuïstiek	Meer aandacht in opleiding.	

3.2 Analyse en samenvatting van inzichten voor de toekomstige opleiding

In deze paragraaf bespreken wij de opleidingsvereisten voor de toekomstige accountant rekening houdend met de maatschappelijke discussie zoals die onder andere in het Barnier Groenboek is verwoord. Aanscherping van de controlekwaliteit en de bewustwording van de maatschappelijke rol als accountant zijn hierbij belangrijke thema's. Een recent voorbeeld van discussie over deze rol is, dat deze ook inhoudt dat de accountant de maatschappij uitgebreider informeert over zijn bevindingen. Een aanzet hiervoor is de conceptstandaard voor een verbeterde controleverklaring zoals door de IAASB uitgebracht (IAASB, 2013).

Algemeen

De maatschappelijke discussie laat zien dat er geen sprake is van een statische situatie en geeft de noodzaak aan om actualiteit als een continue voedingsbron voor de opleiding te laten zijn. Dit vraagt om een opleidingsmodel waarin vernieuwing een automatisme is waardoor je gelijke tred houdt met de maatschappelijke ontwikkelingen en niet verrast wordt door de maatschappelijke discussie, zoals hiervoor geduid.

Kennis

De genoemde nieuwe kennisgebieden, zoals in de vorige paragraaf besproken zijn in belangrijke mate essentieel voor de aanscherping van de controlekwaliteit en de bewustwording van de maatschappelijke rol. Hoewel voor beide aspecten belangrijk zien wij nuanceverschillen. In tabel 2 hebben wij de accenten weergegeven.

Attitude

De attitude is de kapstok voor het op de vereiste wijze en in de juiste omstandigheden toepassen van de kennis en vaardigheden. Dit aspect is essentieel voor de continuïteit van de toekomstige inhoud. Als deze basisvoorwaarde niet adequaat wordt ingevuld in de opleiding en de praktijk, is er geen fundament waarop de kennis en vaardigheden kunnen worden ingezet. Onze ervaring is dat dit aspect in de opleiding goed aan bod kan komen via dillemmagestuurd onderwijs. Dit is echter nog lang geen gemeengoed binnen alle opleidingsinstituten. De drie in de rapporten genoemde thema's zijn een eerste voorwaarde om aan de vereisten van de toekomstige accountant te voldoen. Ook hier zien wij accentverschillen tussen beide aspecten in het belang van deze thema's (zie tabel 3).

Tabel 2 Aanscherping controlekwaliteit en maatschappelijke rol in thema kennis

Thema/Vakgebieden	Aanscherping controlekwaliteit	Maatschappelijke rol
ICT	V	
Corporate governance		V
Ethiek	V	V
Strategie		V
Risicomanagement	V	V
Interne beheersing	V	
Belastingrecht	V	
Fraude, financierings- en waarderingsvraagstukken	V	
Zekerheid verschaffen omtrent niet-financiële informatie (zoals integrated reporting en toekomst gerichte informatie)		V

Tabel 3 Aanscherping controlekwaliteit en maatschappelijke rol in thema attitude

Thema	Aanscherping controlekwaliteit	Maatschappelijke rol
Rol accountant in maatschappelijk verkeer		V
Rechte rug	V	V
Professioneel kritische instelling	V	

Vaardigheden

De in de vorige paragraaf benoemde vaardigheden geven aan dat er voor de aanscherping van de controlekwaliteit en de bewustwording van de maatschappelijke rol bredere vaardigheden zijn vereist, dan uitsluitend de basiscontrolevaardigheden, zoals het technisch uitvoeren van controlewerkzaamheden. Als rode draad zien wij twee ontwikkelingen. Ten eerste dat er veel meer aandacht moet komen voor de vaardigheid om bewust te zijn van je eigen positie in de omgeving waarin wordt gefunctioneerd en de reflectie daarop. Met als voorbeeld: hoe breng ik in welke situatie een moeilijke boodschap. Ten tweede de vaardigheid om op het juiste moment, via het juiste kanaal en juiste inhoud te communiceren. Met als voorbeeld: een toelichting op de controlewerkzaamheden en bevindingen tijdens de algemene vergadering van aandeelhouders. In tabel 4 zijn de accenten voor beide aspecten weergegeven.

Tabel 4 Aanscherping controlekwaliteit en maatschappelijke rol in thema vaardigheden

Thema	Aanscherping controlekwaliteit	Maatschappelijke rol
Communicatieve vaardigheden	V	V
ICT	V	
Soft skills	V	V
Inzicht in cultuur van organisaties	V	
Signaleren en reageren op risico's	V	V
Begrip hebben voor maatschappelijke vraagstukken		V
Eigen ethisch toetsingskader te gebruiken en bewust zijn van invloed en mogelijke consequenties van eigen gedrag	V	V
Multidisciplinaire geïntegreerde benadering van vraagstukken & casuïstiek	V	

3.3 Beschouwing en aanbevelingen voor nieuw opleidingsmodel

3.3.1 Beschouwingen over de rapporten

Onze eerste indruk op basis van bovenstaande analyse van de twee rapporten is dat veel accent op kennis wordt gelegd en de uitbreiding daarvan. Er is ons inziens vooral aandacht en vernieuwing nodig in het opleidingsmodel waar het gaat om attitude en vaardigheden. Dat wordt wel benoemd, maar niet uitgewerkt voor wat dit betekent voor het opleidingsmodel. Ons inziens ligt de uitdaging vooral om de bestaande opleidingsmodellen, die primair gericht zijn op het bijbrengen van kennis, te kantelen naar opleidingsmodellen waar enerzijds de nadruk ligt op het verkrijgen van vaardigheden om de kennis toe te passen en ook vaardigheden om nieuwe ontwikkelingen en trends te kunnen oppakken en anderzijds naar een opleidingsmodel waar het ontwikkelen van persoonlijkheid de kern van de opleiding is.

Wat ons opvalt en nog steeds verbaast, is de mate van energie die in de huidige discussie wordt gestoken in de relatie tussen accountantstitel(s) en de daarbij behorende bevoegdheden. Dit leidt af van de kern van het maatschappelijke debat. Is de buitenwereld geïnteresseerd in de titel? Of gaat het de maatschappij om duidelijke onderkenning en bewustwording van de rol van de accountant en het kunnen uitgaan van de vanzelfsprekendheid van de kwaliteit van accountantscontrole. Gedurende de opleiding zullen met name de bij de verschillende rollen van openbare accountants (adviserend, controlerend bij vrijwillige-, wettelijke-controles bij OOB en niet-OOB) behorende attitude en vaardigheden expliciet aan bod dienen te komen en zou het niet leidend moeten zijn welke titel daaraan is verbonden.

Ten slotte hebben wij enkele vraagtekens bij de houdbaarheid van de nu gepresenteerde modellen en daarbij doelen wij vooral op de mate waarin deze rekening houden met toekomstige ontwikkelingen. Een recent voorbeeld daarvan is de definitie van OOB's. Deze is in beweging en de thans opgenomen definitie in de rapporten behoeft naar onze mening reeds uitbreiding. Vanuit de Europese Commissie is een voorstel voor uitbreiding van de definitie verschenen. In Nederland heeft de AFM deze discussie ook opgepakt door te stellen dat zij de noodzaak om meer (categorieën) financiële ondernemingen aan te merken als OOB onderschrijft. Hierbij worden (grote) pensioenfondsen en hun uitvoeringsorganisaties alsmede grote non-profitorganisaties als voorbeeld genoemd om ook als OOB aangemerkt te gaan worden (AFM, 2013c). Dit maakt het nodig dat de opleidingsmodellen niet te star vasthouden aan specialisaties voor bijvoorbeeld de financiële instellingen als geheel eigen domein voor controlebevoegdheid.

3.3.2 Aanbevelingen voor een nieuw opleidingsmodel

Het bestuur van de NBA en CEA werken thans aan een gezamenlijke visie op de aan toekomstige accountants te stellen vakbekwaamheidseisen. Een voorstel voor een hieruit voortvloeiend nieuw opleidingsmodel zal naar verwachting worden gepubliceerd in het najaar van 2013.

Vooruitlopend op de uitwerking van het voorstel voor een nieuw opleidingsmodel door de NBA en CEA doen wij een aantal handreikingen en aanbevelingen.
Zoals hierboven aangegeven vinden wij het essentieel om het belang van attitude en vaardigheden voldoende te onderkennen. Onze ervaring is dat er binnen de opleiding te weinig integratie is van verschillende kennisgebieden en de ervaring met het trainen van vaardigheden en attitude beperkt is. Dit vraagt om de huidige scheiding tussen de theoretische en praktijkopleiding te doorbreken en te werken aan integratie in de opleiding van theorie en praktijk, met name om het accent naar vaardigheden en attitude te verschuiven. Hiervoor zullen nieuwe modellen en methoden moeten worden ontwikkeld, met gebruik van digitale leervormen. Wij zijn van mening dat het verkrijgen van kennis vooral via e-learning en met substantieel minder directe interactie met docenten zou kunnen plaatsvinden. Hierdoor ontstaat de ruimte om meer tijd te besteden aan de toepassing van kennis met aandacht voor attitude en vaardigheden. Om de integratie tussen de theoretische en praktijkopleiding daadwerkelijk vorm te geven, zouden de laatste drie jaren[4] van de opleiding tot accountant geïntegreerd aangeboden dan wel aangestuurd kunnen worden. Hierbij kan worden gedacht aan primair behandelen van praktijkcases en dilemma's uit de eigen werksituatie, met bijvoorbeeld een eigen in de praktijk uitgevoerde risicoanalyse, in plaats van gestileerde oefenvraagstukken. Het gebruik van meerdaagse casestudies waarin "reallife" praktijkvraagstukken in multidisciplinaire teams onder (professionele) begeleiding

worden geanalyseerd, uitgewerkt en gepresenteerd vormt ons inziens een prima bouwsteen voor een nieuw opleidingsmodel. Een directe en continue samenwerking tussen accountantskantoren en opleidingsinstellingen is hiervoor een voorwaarde. Hier liggen ook kansen voor samenwerking tussen opleidingen van accountants en bijvoorbeeld IT-auditors.

Het in de eindfase van de opleiding geïntegreerd benaderen van (praktijk)vraagstukken levert naar onze verwachting ook ander bijkomend voordeel op. In het huidige opleidingsmodel worden de diverse kernvakgebieden[5] veelal tot aan het einde van de opleiding afzonderlijk aangeboden. Afstemming omtrent inhoud en te behalen eindtermen tussen deze vakgebieden zal duidelijk verbeteren, indien afgestapt wordt van de huidige "eilandcultuur".

De aanstaande herziening van de eindtermen voor de accountantsopleiding zou leidend kunnen zijn. Het vaststellen van één set eindtermen[6] met daarin directe koppeling tussen theoretische en praktijkopleiding zou volgens ons een goede basis vormen om de thans aanwezige scheiding weg te nemen.

Zoals hiervoor genoemd zijn wij zijn van mening dat in de discussie de aandacht te veel intern is gericht op het behoud van persoonlijke beroepstitel en niet voldoende in het perspectief van de maatschappelijke rol die de accountant vervult. Vanuit de parallel met andere dienstverleners zou het vanzelfsprekend moeten zijn dat de juiste kennis, attitude en vaardigheden worden aangeboden aan de gebruiker voor de dienst die hij vraagt, zonder dat de gebruiker zich hoeft te verdiepen in de inhoud van de persoonlijke titel. De vakbekwaamheidsvereisten moeten zijn gekoppeld aan de dienst die wordt aangeboden door de organisatie van waaruit de dienst wordt geleverd. Dus de bevoegdheid moet in beginsel niet zijn gekoppeld aan de titel, maar aan de bevoegdheid tot het aanbieden van de dienst met daaraan gekoppelde eisen voor de organisatie en de accountant. Regulering kan desgewenst plaatsvinden, zoals nu reeds gangbaar is bij de uitvoering van wettelijke controles. Dit betekent ook dat de opleiding zich moet richten op de vereiste kennis, attitude en vaardigheden die benodigd zijn om bevoegd te worden en te blijven om specifieke accountantsdiensten aan te mogen bieden. Hierbij zou dan voor behoud van de bevoegdheid ook eisen gesteld kunnen worden met betrekking tot aantoonbare opleidings- en relevante praktijkuren. Dus concreet wordt dan in achtereenvolgende modules opgeleid tot de diverse bevoegdheden, onder andere tot het mogen uitvoeren van wettelijke niet-OOB-controles en OOB-controles.

Een dergelijke opleidingsmodel met deze modulaire opbouw en daarbij behorende bevoegdheden lijkt ons een houdbaar model. Wij denken hierbij aan een brede basisopleiding[7] met daarna achtereenvolgens modules die een bevoegdheid opleveren bij de afronding daarvan. Bijvoorbeeld de bevoegdheid tot het uitvoeren van een niet-OOB-wettelijke controle en afzonderlijk een module voor het mogen uitvoeren van een controle bij OOB's. Met daarna optionele verdergaande specialisatie naar sectoren, bijvoorbeeld de financiële sector, zoals ook is opgenomen in het model van AHE. De geldigheid van de bevoegdheid zou beperkt kunnen worden waarbij voorwaarden voor verlenging gesteld worden ten aanzien van het aantonen van benodigde actuele kennis, attitude en vaardigheden en recente praktijkuren. Dit geeft ook de benodigde flexibiliteit om de opleiding aan te passen op uitbreidingen van bijvoorbeeld de OOB-definitie naar andere branches. Het opleiden tot de diverse bevoegdheden voor accountants vraagt derhalve om herziening van het opleidingsmodel, de eindtermen en visie op en gevoel over accountantstitels. ■

Prof. dr. G.C.M. Majoor RA is partner bij Deloitte. Daarnaast is zij hoogleraar Accountancy aan de Business Universiteit Nyenrode.
Drs. A.A.R. Polman RA is verbonden aan het Center Auditing & Assurance van de Business Universiteit Nyenrode & aan de RA-opleiding Postmaster Accountancy van de Universiteit van Amsterdam. Daarnaast is hij werkzaam voor de Commissie Eindtermen Accountantsopleiding en maakte als toegevoegd secretaris onderdeel uit van de adviescommissie herziening eindtermen.

Noten

1 Niet-OOB-accountantsorganisaties zijn accountantsorganisaties die beschikken over een vergunning om wettelijke controles te mogen verrichten bij ondernemingen en instellingen die niet worden aangemerkt als organisaties van openbaar belang (OOB). OOB-accountantsorganisaties hebben een vergunning om ook bij OOB's wettelijke controles te mogen uitvoeren.

2 NV COS 570 inzake continuïteit behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant inzake de controle van financiële overzichten voor zover die betrekking hebben op de wijze waarop het management de continuïteitsveronderstelling hanteert bij het opstellen van de financiële overzichten.

3 De term 'stream' wordt in het rapport van AHE als volgt toegelicht: "De commissie heeft een aantal meer thematische onderwerpen gedefinieerd die bij vrijwel alle vakgebieden van de opleiding relevant zijn. Dergelijke thema's lopen als een rode draad door de opleiding. De com-

missie acht het relevant dat voor deze thema's afzonderlijke eindtermen worden gedefinieerd" (AHE 2012, p. 25).

4 De minimale duur van de praktijkopleiding is opgenomen in artikel 47 van de Wet op het Accountantsberoep: "Gedurende ten minste drie jaar wordt als onderdeel van de opleiding tot accountant een praktijkopleiding gevolgd waarvoor de beroepsorganisatie zorg draagt."

5 De door CEA in de eindtermen benoemde kernvakgebieden zijn: Audit & Assurance, Externe verslaggeving en Bestuurlijke informatieverzorging.

6 De huidige door de CEA vastgestelde eindtermen bestaan uit eindtermen theoretische accountantsopleiding (2008-versie 2013) en eindtermen praktijkopleiding accountantsopleiding (2011).

7 Vergelijkbaar met de Common Body of Knowledge uit het AHE-rapport.

Literatuur

- Adviescommissie Herziening Eindtermen (2012). *Een accountantsopleiding op maat voor het maatschappelijk verkeer, adviesrapport aan Commissie Eindtermen Accountantsopleiding.* Geraadpleegd op www.ceaweb.nl.
- Autoriteit Financiële Markten (AFM) (2010). *Rapport algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking.* Geraadpleegd op http://www.afm.nl/~/media/files/rapport/2010/kwaliteit-accountantscontrole-kwaliteitsbewaking.ashx.
- Autoriteit Financiële Markten (AFM) (2013a). *Rapport naar aanleiding van AFM-onderzoek naar kwaliteit accountantscontrole en stelsel van kwaliteitsbeheersing en -bewaking bij negen OOB-vergunninghouders.* Geraadpleegd op http://www.afm.nl/~/media/files/rapport/2011/rapport-prikkels-accountantscontrole.ashx.
- Autoriteit Financiële Markten (AFM) (2013b). *Themaonderzoek niet-OOB-accountantsorganisaties deel 1: NBA-kantoren.* Geraadpleegd op http://www.afm.nl/~/media/files/rapport/2013/rapport-themaonderzoek-niet-oob-accountantsorganisaties-deel1-nba-kantoren.ashx.
- Autoriteit Financiële Markten (AFM) (2013c). *Voorstellen - Verordening: Reikwijdte van de Verordening.* Geraadpleegd op http://www.afm.nl/nl/professionals/afm-voor/accountants/hervorming/voorstellen-verordening/reikwijdte.aspx.
- Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA) (2013). *Rapport Eindtermen Praktijkopleiding 2011 versie 1.0.* Geraadpleegd op www.ceaweb.nl.
- Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA) (2011). *Rapport Theoretische Eindtermen Accountantsopleiding 2008 versie 2013.* Geraadpleegd op www.ceaweb.nl.
- Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA) (2010). *Toekomstvisie theoretisch deel accountantsopleiding.* Geraadpleegd op www.ceaweb.nl.
- European Commission (2010). *Audit policy: Lessons from the crisis* (Green paper). Geraadpleegd op http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:EN:PDF.
- International Accounting Education Standards Board (IAESB) (2012a). *Exposure draft: Proposed international education standard (IES) 2, initial professional development-technical competence* (Revised). Geraadpleegd op http://www.bdointernational.com/Publications/Audit-Publications/Documents/Proposed%20Revised%20International%20Education%20Standard%20(IES)%202,%20Initial%20Professional%20Development-Technical%20Competence%20(Revised).pdf.
- International Accounting Education Standards Board (IAESB) (2012b). *Exposure draft: Proposed international education standard (IES) 3, initial professional development-professional skills* (Revised). Geraadpleegd op http://www.bdointernational.com/Publications/Audit-Publications/Documents/Proposed%20Revised%20International%20Education%20Standard%20(IES)%203,%20Initial%20Professional%20Development%20–%20Professional%20Skills%20(Revised).pdf.
- International Accounting Education Standards Board (IAESB) (2012c). *Exposure draft: Proposed international education standard (IES) 4, Initial Professional Development - Professional Values, Ethics, and Attitudes (Revised).* Geraadpleegd op: http://www.bdointernational.com/Publications/Audit-Publications/Documents/2-IES%204%20Explanatory%20Memo%20and%20%20Re-Exposure%20Draft.pdf.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013). *Exposure draft. Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised international standards on auditing (ISAs).* Geraadpleegd op https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Complete%20ED,%20Reporting%20on%20Audited%20Financial%20Statements.pdf.
- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) (2012). *Discussierapport: Op de toekomst voorbereid, commissie onderwijs fusie NBA.* Geraadpleegd op http://www.nba.nl/Documents/Evenementen/NBA_NBA%20COF%20Bro%20A4%20OpleidingAccountant_16okt12.pdf.
- Stichting Nederlands Kenniscentrum voor commissarissen en toezichthouders (NKKC) (2013). *Toekomstig toezichthouden; commissarissen nemen zelf het initiatief. Verslag van nationale dag van commissarissen en toezichthouders.* Geraadpleegd op https://media.eventtouch.eu/E93W192/application/609bab30c02fb818d0aa8c8ba9fec92a/Verslag+van+de+dag+21+maart.pdf.
- Tweede Kamer der Staten-Generaal (2013). *Wijziging van de wet op het financieel toezicht en enige andere wetten* (Wijzigingswet financiële markten 2014, kamerstuk 33632). Geraadpleegd op www.rijksoverheid.nl.