Combinatie wetenschap en praktijk in accountancy: een wenselijke symbiose

Martin Hoogendoorn, Ruud Vergoossen en Philip Wallage

SAMENVATTING In dit artikel wordt ingegaan op de voor- en nadelen van hoogleraren die tevens werkzaam zijn in de praktijk. De analyse vindt plaats op basis van de belangrijke taken van een hoogleraar op zijn wetenschapsgebied: onderwijs, onderzoek en maatschappelijk debat. Een vergelijking wordt gemaakt tussen het Nederlandse model, waarin een combinatie van wetenschap en praktijk voorkomt, en het Amerikaanse model, waar dat niet het geval is. Onze conclusie is dat het van belang is om te streven naar een goede mix tussen hoogleraren die fulltime zijn verbonden aan een universiteit en hoogleraren die tevens werkzaam zijn in de accountantspraktijk.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Voor de symbiose tussen accountancypraktijk en wetenschap is het belangrijk dat sommige hoogleraren in beide gebieden werkzaam zijn.

1 Inleiding

Nederland neemt voor wat betreft de accountancy een unieke positie in. Voor zover wij kunnen nagaan, is de wisselwerking tussen de wetenschapsbeoefening en het universitaire onderwijs op het gebied van de accountancy (accountantscontrole, bestuurlijke informatieverzorging, externe verslaggeving) aan de ene kant en de accountantspraktijk en de beroepsuitoefening van accountants aan de andere kant relatief groot. Dit wordt vooral veroorzaakt doordat in Nederland een groot aantal hoogleraren, gepromoveerden en promovendi in de accountancy tevens verbonden is aan een accountantskantoor of werkzaam is in de accountantspraktijk (zie onder meer Mock en Wright, 2010). Die wisselwerking tussen wetenschap en praktijk komt bijvoorbeeld ook naar voren in de classificatie van systemen van financiële verslaggeving opgesteld door Nobes (1983) die Nederland als enige indeelt in de categorie verslaggevingssystemen die hun oorsprong vinden in de bedrijfseconomische theorie (*business economics theory*). De verslaggevingssystemen in de Angelsaksische landen zijn volgens Nobes daarentegen ontsproten aan de praktijk, terwijl die van andere continentaal-Europese

landen en Japan van oudsher een juridische invalshoek kennen.

Naar aanleiding van een tweetal artikelen in *Het Financieele Dagblad* van 12 september 2011 is een discussie ontstaan of de combinatie van wetenschapsbeoefening en uitoefening van het accountantsberoep in de praktijk wenselijk is.¹ In dat kader identificeren wij de volgende drie belangrijke taken van een hoogleraar op zijn wetenschapsgebied:

- het geven van onderwijs;
- het doen van en richting geven aan wetenschappelijk onderzoek;
- het participeren in het maatschappelijk debat rondom thema's.

In dit artikel betogen wij dat samenwerking tussen wetenschappers en praktijkbeoefenaren in het algemeen tot relevante en waardevolle uitkomsten leidt. Zoals uit onze evaluatie in paragraaf 5 blijkt, kan de hoogleraar met een achtergrond in de accountantspraktijk daar een goede bijdrage aan leveren.

Hieronder zullen wij langs de lijnen van die taken de voor- en nadelen bespreken van wat door Mock en Wright (2010) wordt aangeduid als het Dutch Model (Nederlandse model), waarin hoogleraren naast hun universitaire functie(s) ook zijn verbonden aan accountantskantoren of werkzaam zijn in de accountantspraktijk.

2 Onderwijs

De opleiding tot registeraccountant in Nederland is, anders dan in de meeste andere landen, ingebed in universiteiten. De opleiding bestaat uit twee onderdelen:

- de bachelor- en masterfase;
- de postinitiële fase.

De bachelor- en masterfase is een voltijd- of een deeltijdopleiding, de postinitiële fase (die meestal twee jaar duurt) wordt uitsluitend in deeltijd gevolgd. De drie hoofdvakken van de accountantsopleiding zijn accountantscon-

trole, bestuurlijke informatieverzorging en externe verslaggeving. De theoretische grondslagen van deze vakken worden vooral in de bachelor- en/of masterfase gedoceerd, de toepassingen vooral in de postinitiële fase. Voor het verkrijgen van de titel registeraccountant (RA) is het noodzakelijk dat ook een driejarige praktijkstage wordt gevolgd. Deze praktijkstage loopt parallel aan de postinitiële opleiding, met dien verstande dat het derde jaar pas kan worden gevolgd na afronding van de 'theoretische' postinitiële opleiding. De studenten in de postinitiële fase zijn daarom bijna altijd tegelijkertijd werkzaam bij een accountantskantoor, bij een interne accountantsdienst (van een bedrijf of overheidsorgaan) of bij de belastingdienst. Die kantoren of diensten beschikken vaak over een eigen stagebureau waardoor het mogelijk is de theoretische en praktijkopleiding tegelijkertijd te volgen. In het algemeen kan worden gesteld dat de bachelor- en masterfase van de accountantsopleiding primair wetenschappelijk zijn, terwijl de postinitiële fase als een beroepsopleiding op academisch niveau (wetenschappelijke beroepsopleiding) kan worden aangemerkt.

2.1 Internationaal perspectief

In internationaal verband neemt Nederland een bijzondere positie in. In de meeste landen is de accountantsopleiding niet (verplicht) ondergebracht bij een universiteit, maar wordt deze verzorgd door de beroepsorganisatie van accountants (Ahern et al., 2007) of door private opleiders (bijvoorbeeld de IDW Akademie in Duitsland en ACCA in Engeland). Op deze wijze wordt gewaarborgd dat er voldoende input is vanuit de praktijk op de opleiding. Dergelijke opleidingen zijn daarmee beroepsopleidingen en geen wetenschappelijke beroepsopleidingen.

Bij de inbedding van de accountantsopleidingen in Nederland in universiteiten past ook dat in Nederland een Master of Science (MSc)-titel verplicht is voordat iemand als registeraccountant ingeschreven kan worden.² Dit is anders dan in andere landen en verdergaand dan de eis die de Europese Unie in de Statutory Audit Directive (voorheen Achtste EU-Richtlijn) stelt.³ In Nederland staan bij de accountantsopleiding wetenschap en praktijk hierdoor dicht bij elkaar dan in andere landen. In andere landen wordt juist het gebrek aan interdependentie tussen die twee soms als een gemis ervaren (zie bijvoorbeeld Wilson et al., 2009; Mock en Wright, 2010; Singleton-Green, 2010; Rutherford, 2011).

2.2 Hoogleraren

Wij menen dat er weinig discussie is over de vraag of het wenselijk is om bij de accountantsopleiding docenten te betrekken die werkzaam zijn in of ervaring hebben met de praktijk van de accountancy. Wel is een punt van discussie of er ook hoogleraren met een praktijkachtergrond benoemd zouden moeten worden in de drie hoofdvakken van de accountantsopleiding. In dat verband kunnen drie modellen worden onderkend:

- er zijn geen eindverantwoordelijke hoogleraren voor de hoofdvakken in de postinitiële fase;
- de eindverantwoordelijke hoogleraren hebben geen praktijkachtergrond;
- de eindverantwoordelijke hoogleraren hebben wel een praktijkachtergrond.

De term professor, als ambtsaanduiding van hoogleraar, stamt uit het Latijn ('profiteri',⁴ voltooid deelwoord 'professus') en heeft als oorspronkelijke betekenis degene die de professie van het openbare lesgeven uitoefent. De basis voor de hoogleraar ligt derhalve in het onderwijs: vandaar ook hoogleraar. Hoewel in de laatste jaren het verrichten van wetenschappelijk onderzoek een meer prominente plaats heeft gekregen, is het geven van excellent onderwijs, het inrichten van een adequaat curriculum en het opzetten van een goed docentencorps, kortom het dragen van eindverantwoordelijkheid voor het onderwijs in het vakgebied, een wezenlijke taak van een hoogleraar. Voor vakken die voor de universitaire accountantsopleiding als hoofdvakken gelden, kunnen wij daarom naar onze mening niet om de eindverantwoordelijkheid van een hoogleraar heen.

Kan deze eindverantwoordelijkheid ook worden gedragen door een hoogleraar zonder praktijkachtergrond? Formeel wel, maar de kernvraag is hier welk effect het al dan niet hebben van praktijkervaring heeft op de kwaliteit van het onderwijs. Onze hypothese is dat het hebben van praktijkachtergrond een positieve invloed heeft op de kwaliteit van de accountantsopleiding. Wil de hoogleraar zijn eindverantwoordelijkheid voor de kwaliteit van de postinitiële vakken kunnen dragen, dan zal hij moeten kunnen vaststellen of er voldoende aansluiting is tussen de beroepsuitoefening in de praktijk en de opleiding. Dat kan hij alleen maar goed indien hij ook zelf actief in het beroep werkzaam is of is geweest op een hoog niveau, bijvoorbeeld als partner in een accountantskantoor of als leidinggevende van een interne accountantsdienst. Tegelijkertijd moet hij voldoende wetenschappelijke bagage hebben om te waarborgen dat de postinitiële accountantsopleiding een beroepsopleiding op academisch niveau is: dit kan blijken uit het afgerond hebben van een proefschrift en uit het schrijven in wetenschappelijke tijdschriften. De hierbij passende wetenschappelijke tijdschriften zijn niet alleen de tijdschriften die exclusief zijn gericht op empirisch wetenschappelijk onderzoek (de zogenaamde 'top-tijdschriften') maar ook de tijdschriften inzake de toegepaste praktijkgerichte wetenschap, zoals Accounting Horizons in de Verenigde Staten en het MAB in Nederland.

Een beperkt empirisch onderzoek is uitgevoerd door de Amerikaanse hoogleraren Mock en Wright (2010), die ervaring hebben in zowel het Nederlandse als het Amerikaanse systeem van onderwijs. Zij hebben een enquête uitgevoerd onder 20 academici en praktijkbeoefenaren op het gebied van accountantscontrole naar hun perceptie van de voor- en nadelen van het Nederlandse model en

het Amerikaanse model (waar personen een expliciete keuze moeten maken tussen het beoefenen van wetenschap – in de functie van hoogleraar – respectievelijk het werken in de praktijk). Hoewel de enquête primair gericht is op samenwerking in wetenschappelijk onderzoek, komen ook enkele resultaten naar voren die betrekking hebben op onderwijs. Uit het onderzoek blijkt dat *teaching quality/relevancy* wordt gezien als een sterk element van het Nederlandse model en tegelijkertijd als een zwak element van het Amerikaanse model.

2.3 Commissie Eindtermen Accountantsopleiding

Onze stelling is derhalve dat het voor de kwaliteit van de postinitiële opleidingen wenselijk is dat de eindverantwoordelijke hoogleraar een praktijkachtergrond heeft. Deze visie wordt gedeeld door de onafhankelijke Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA), een overheidscommissie die toezicht uitoefent op de accountantsopleiding. Naar aanleiding van de laatste visitatie in 2011 heeft de CEA hierover een duidelijk standpunt ingenomen. De voorzitter Loek Vredevoogd zegt hierover (Haaring, 2012, p. 33)⁵: ‘De accountantsopleiding is, net als veel opleidingen in het juridische, medische en agogische domein, te beschouwen als een ‘wetenschappelijke beroepsopleiding’. (...) in een dergelijk model past een samenspel van theoretici en practici. In dit geval gaat het om zeer vooraanstaande beoefenaren van het vak, die juist vanuit die positie studenten kunnen motiveren en inspireren. Een praktisch argument is verder dat met een docentschap alleen deze vooraanstaande mensen niet meer bereid zijn te doceren. Dit zou de opleiding zeer schaden. Beter is het dus voor deze groep hoge eisen te stellen aan hun vakbekwaamheid en realistische eisen aan aard en omvang van hun publicaties.’

2.4 Nadelen

Wat zijn de nadelen van het benoemen van hoogleraren met een praktijkachtergrond voor de hoofdvakken van de accountantsopleiding? Vanuit het perspectief van het onderwijs zijn de nadelen naar onze mening beperkt. Een mogelijk nadeel kan zijn dat de hoogleraar die tegelijkertijd een drukke baan heeft in de accountantspraktijk onvoldoende prioriteit geeft aan het onderwijs.⁶ Die situatie is onwenselijk. Daarom dienen er bij de aanstelling hierover duidelijke afspraken te worden gemaakt (een aanstelling van 0,4 fte aan de universiteit dient te betekenen dat de hoogleraar ook ten minste zoveel tijd daaraan besteedt) en dient dit aspect bij de jaarlijkse prestatiebeoordeling te worden betrokken. Hoogleraar accountancy is geen bijbaan, het is een van de twee hoofdbanen.

De terughoudendheid die bij bestuurders van universiteiten kan bestaan bij het benoemen van hoogleraren met praktijkachtergrond ligt naar onze ervaring niet zozeer in het onderwijs, maar eerder in het niet voldoen aan dezelfde onderzoekseisen die aan de andere (voltijd)hooglera-

ren worden gesteld. Daarop gaan wij in de volgende paragraaf nader in.

3 Wetenschappelijk onderzoek

Het verrichten van onderzoek is een van de kerntaken van de hoogleraar. Dat geldt onverkort voor een hoogleraar accountancy. Het beroep in Nederland kent zowel een sterk praktische als academische oorsprong. Het was een van de grondleggers van het Nederlandse accountantsberoep, Th. Limperg, die in 1922 tot hoogleraar aan de Gemeentelijke Universiteit van Amsterdam (tegenwoordig Universiteit van Amsterdam) werd benoemd om accountancyonderwijs op academisch niveau aan te bieden. Limperg was praktijkbeoefenaar en *self-made academicus* en sterk normatief georiënteerd. De deductief-logische vertrouwstheorie is daarvan een sprekend voorbeeld. Limperg was principieel tegen het uitvoeren van empirisch onderzoek, omdat het niet zo kon zijn dat de praktijk van de theorie afweek. Limperg was de mening toegedaan dat iedere poging tot codificatie van de praktijk gevaarlijk is. Zodra je de praktijk als uitgangspunt neemt, blijf je daar ook staan. De meeste tijdgenoten waren het met Limperg eens, maar het was R.A. Dijkster die stelde dat het niet zo mocht zijn dat er sprake is van een eenzijdig primaat en dictaat van de theorie (Hollander, 2007). De stellingname van Limperg heeft grote invloed gehad op wetenschappelijk onderzoek op het gebied van accountancy in Nederland. Terwijl eind jaren zestig van de vorige eeuw empirisch onderzoek in de Verenigde Staten ontstond heeft het in Nederland tot de jaren tachtig geduurd voordat empirisch onderzoek op het gebied van accountancy gemeengoed werd (Van de Poel en Schilder, 1991).

Sindsdien heeft het accountancyonderzoek in Nederland een grote ontwikkeling doorgemaakt, onder andere geïnitieerd door het Maastricht Accounting Auditing & Information Management Research Center (MARC). Hierbij is nadrukkelijk gebruik gemaakt van de ervaringen die zijn opgedaan met het Amerikaanse model en is een langzame conversie naar dit model te onderkennen (Mock en Wright, 2010). Tevens zijn sindsdien tientallen onderzoekers gepromoveerd in de kernvakken accountantscontrole, bestuurlijke informatieverzorging en externe verslaggeving (Groot en Bouwens, 2011).⁷ Daar komt bij dat de huidige hoogleraren in de accountancy vrijwel allen zijn gepromoveerd en deze eis aan nieuwe hoogleraren wordt gesteld. Aanvullend wordt dikwijls verlangd dat enkele (internationale) publicaties zijn verschenen.

3.1 Nederlandse model

De hiervoor beschreven historische ontwikkeling heeft geleid tot een nauwe verwevenheid in de accountancy tussen onderwijs, onderzoek en praktijk met als gevolg het combineren van hoogleraarschappen in de kernvakken met de beroepsuitoefening in de praktijk. De belangrijkste voor- en nadelen van het Nederlandse model geeft het beeld zoals weergegeven in tabel 1.

Tabel 1 Voor- en nadelen van het Nederlandse model

De belangrijkste voordelen van het Nederlandse model (nadelen van het Amerikaanse model)	De belangrijkste nadelen van het Nederlandse model (voordelen van het Amerikaanse model)
<ul style="list-style-type: none"> • grotere onderzoeksrelevantie en variatie in aanvaarde onderzoeksparadigma's; • toegang tot data en participanten. 	<ul style="list-style-type: none"> • beperkte beschikbare tijd en beperkte hoeveelheid/kwaliteit onderzoek als gevolg van het eveneens werkzaam zijn in de praktijk; • minder onafhankelijk, mogelijk bestaan van belangentegenstellingen.
Gebaseerd op Mock en Wright, 2010	

Deze voor- en nadelen zijn eerder aangehaald in publicaties over de kwaliteit van accountancyonderzoek (Boot en Cools, 1997; Koedijk et al., 1997). Wij gaan daar nader op in.

3.2 Onderzoeksrelevantie

Zowel Singleton-Green (2010) als Mock en Wright (2010) constateren dat onderzoeksresultaten dikwijls ontoegankelijk zijn voor de praktijk doordat zij niet overzichtelijk zijn, maar vaak verspreid over een groot aantal publicaties en doordat de gebruikte statistische analyses vaak ingewikkeld zijn. Dit wordt onder andere veroorzaakt door de verdergaande focus van kwantitatief accountancyonderzoek op financiële verslaggeving en financiële markten om zodoende te kunnen publiceren in de belangrijkste academische tijdschriften (Bonner et al., 2006). De redactie van deze tijdschriften wenst dikwijls een specifieke focus waardoor het terrein steeds smaller wordt (Tuttle en Dillard, 2007).

Ook is er de perceptie in de praktijk dat in het wetenschappelijk onderzoek verkeerde accenten worden gelegd en wordt er vaak getwijfeld aan de relevantie van het wetenschappelijk onderzoek voor de praktische beroepsuitoefening. Dergelijk onderzoek is dikwijls suboptimaal vanwege gebrek aan data, relevantie en kwaliteit. Dit kan voornamelijk worden voorkomen door een goede samenwerking tussen onderzoekers, praktijkbeoefenaren, accountantskantoren en regelgevende instanties te organiseren. Juist de hoogleraar met een achtergrond in de praktijk kan in deze samenwerking een belangrijke rol spelen en bijdragen aan het vinden van een juiste balans tussen *academic rigor* en *practical relevance* (Van Helden et al., 2010, p. 92).

Mock en Wright (2010) hebben in hun onderzoek ook gevraagd wat de respondenten onder uniek Nederlandse kenmerken verstaan als het gaat om samenwerking tussen academici en praktijkbeoefenaren. Respondenten hebben daarbij gewezen op de noodzakelijke balans tussen wetenschappelijke strengheid (*rigor*) en praktische relevantie. De uitdaging is dan ook het zoeken van een balans

tussen enerzijds *rigor* en specificiteit van de probleemstelling om vraagstukken op wetenschappelijk valide wijze te kunnen beantwoorden en anderzijds de vaak brede, praktische (al dan niet cliëntgerelateerde) probleemgestuurde vraagstukken die uit de praktijk voortvloeien en snel moeten worden beantwoord (Van Helden et al., 2010, p. 91). Hoogleraren verbonden aan accountantskantoren of werkzaam in de accountantspraktijk kunnen een brug slaan tussen wetenschap en praktijk door de wetenschap te helpen relevant onderzoek te verrichten

3.3 Toegang tot data en participanten

Een ander probleem is de beperkte toegang tot data en participanten (accountantskantoren en individuele accountants) om onderzoek te doen. Beschikbaarheid van data of participanten is een vereiste voor het doen van empirisch onderzoek. Zonder dat kunnen onderzoekers niet tijdig bijdragen aan het oplossen van problemen die de accountantsprofessie raken (Vanstraelen, 2009, p. 27). Juist in de Verenigde Staten wordt de potentiële toegevoegde waarde van wetenschappelijk onderzoek door praktijkbeoefenaren nauwelijks onderkend. Medewerking wordt vaak moeizaam verkregen. De reden is onder meer dat de praktijkbeoefenaren onvoldoende op de hoogte zijn van de uitkomsten en dat het onderzoek – mede door de afstand tot het wetenschappelijk onderzoek – vaak praktische relevantie ontbeert (Mock en Wright, 2010). Het Nederlandse model verschaft prima uitgangspunten om de samenwerking gestalte te geven. Dit wordt versterkt doordat Nederlandse masterstudenten een scriptie schrijven en al in de praktijk werkzaam zijn of daarin gaan werken. Wij hopen overigens dat het ondanks de huidige tijdsgeest van toezicht, vertrouwelijkheid, tijdsdruk en langzame verwijdering tussen wetenschap en praktijk, niet moeilijker wordt om medewerking van praktijkbeoefenaren te verkrijgen.

3.4 Tijdsbesteding en kwaliteit

Voor hoogleraren met een achtergrond in de praktijk is de beschikbare tijd beperkt om naast de onderwijstaken en dikwijls de nodige managementtaken onderzoek te verrichten. Het behalen van de huidige norm om regelmatig in toptijdschriften te publiceren is dan ook vrijwel onmogelijk. Wel begeleiden hoogleraren verbonden aan accountantskantoren of werkzaam in de accountantspraktijk de nodige promovendi en geven zij sturing aan het doen van onderzoek en het schrijven van artikelen.

3.5 Onafhankelijkheid

Vanzelfsprekend dient iedere wetenschapsbeoefenaar objectief te zijn. Dat mag van een wetenschapper die ook accountant is, worden verwacht. Objectiviteit is ten slotte een van de basiskenmerken van een accountant. De wetenschapper die eveneens accountant is, dient de schijn van partijdigheid te voorkomen. Dat kan bijvoorbeeld tot gevolg hebben dat betrokkenheid bij een specifiek onder-

zoek niet gewenst is vanwege de schijn van belangenverstengeling.

Dit vereiste is niet alleen van kracht voor het domein van accountants. Ook wetenschapsbeoefening door praktiserende artsen, juristen en farmaceuten dient aan deze eis te voldoen. Gegeven de functiecombinatie, de veelheid aan onderwerpen, omstandigheden en betrokkenen zal de schijn van partijdigheid niet altijd kunnen worden voorkomen. Naar onze mening is transparantie altijd noodzakelijk door beide functies bij wetenschappelijke uitingen te vermelden. Ten slotte stelt de combinatie onderzoeker en accountant ook eisen aan geheimhouding die de accountant in acht dient te nemen.

Singleton-Green (2010) vraagt zich af waarom wetenschappelijk onderzoek op het gebied van de verslaggeving door ondernemingen geen grotere bijdrage levert aan het debat hierover. Hij wijdt dat met name aan het feit dat de wetenschap en de praktijk twee gescheiden werelden zijn waardoor er over en weer veel onbegrip is. Hij streeft dan ook naar een kruisbestuiving tussen die twee werelden (p. 143): 'For this to happen, more participants in the debate need to be aware of what academics have to offer and more academics have to be aware that they do indeed have something to offer.' Hij wil dit realiseren door de accountantsberoepsorganisatie (in de Nederlandse context zou dat de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants zijn) hier een intermediaire rol in te laten vervullen. Rutherford (2011) is het daar niet mee eens. In zijn ogen kan de gewenste samenwerking tussen wetenschap en praktijk niet simpelweg tot stand worden gebracht door goede communicatie. De kloof tussen fulltime-wetenschappers en praktijkbeoefenaren is naar zijn mening het gevolg van diep gewortelde verschillen in belangstelling voor onderzoeksvragen en in onderzoeksaanpak. Daarom bepleit hij onder meer een terugkeer naar wat hij noemt het *classical research programme* waarin ook ruimte is voor toepassingsgericht onderzoek.

4 Maatschappelijk debat

Naast het doen van en richting geven aan wetenschappelijk onderzoek en het geven van onderwijs waarin onder meer wetenschappelijk onderzoek wordt gepresenteerd en bediscussieerd, zien wij het participeren in het maatschappelijk debat als een taak van een hoogleraar. Het is van belang dat universiteiten in het algemeen en de daaraan verbonden hoogleraren in het bijzonder ook de vertaalslag van hun wetenschapsbeoefening naar de samenleving weten te maken. Het feit dat universiteiten voornamelijk uit publieke gelden worden gefinancierd, kan hier ook voor als argument worden aangedragen.⁸

Daarnaast geldt voor het wetenschapsgebied van de accountancy nog specifiek dat het met name toepassingsgericht is, als onderzoeksobject de accountantspraktijk en/of (financiële) verslaggevingspraktijk kent en de vraagstukken die worden aangevat ontspruiten aan die praktijk.

4.1 Brede definitie

Wel vinden wij dat het maatschappelijk debat breed moet worden gedefinieerd en zich niet beperkt tot het min of meer op populistische wijze bediscussieren van specifieke casussen met weinig oog voor nuances, zoals is gedaan in *Het Financieel Dagblad*.⁹ Wij onderscheiden dan ook de volgende vormen van participatie aan het maatschappelijk debat:

- het inbrengen van de resultaten van (eigen) wetenschappelijk onderzoek in de maatschappelijke discussie;
- het participeren in regelgevende organen, adviesgroepen, commissies, werkgroepen en dergelijke;
- het reageren op consultatiestukken die door overheidsorganen of regelgevende organen worden gepubliceerd; en
- het reageren op gebeurtenissen in de samenleving die het vakgebied van de accountancy raken.

4.2 Specifieke casussen

Als nadeel kan worden aangevoerd dat hoogleraren die verbonden zijn aan een accountantskantoor niet vrij zijn in hun uitingen in het maatschappelijke debat. Het is onmiskenbaar zo dat deze hoogleraren op grond van gedrags- en beroepsregels zich niet zonder meer kunnen uitlaten over specifieke casussen en zorgvuldig moeten zijn indien een oordeel over een andere accountant wordt gegeven. Zoals gezegd, is participatie aan het maatschappelijk debat breder en kunnen zij dat ook op tal van andere manieren doen. Zo vinden wij dat hoogleraren met banden in de accountantspraktijk zonder meer mislagen of misstanden in het accountantsberoep aan de kaak zouden moeten stellen. Dat kan naar onze mening heel goed zonder op specifieke casussen in te hoeven gaan. Niet op basis van incidenten of anekdotisch bewijsmateriaal, maar op basis van empirisch onderzoek.

4.3 Integriteit hoogleraarschap

Het gevaar is niet denkbeeldig dat hoogleraren die verbonden zijn aan een accountantskantoor in het maatschappelijke debat hun gezag als hoogleraar inzetten ten faveure van het eigen accountantskantoor. Dat kan uiteraard niet de bedoeling zijn en druist in tegen de integriteit van het hoogleraarschap. Aan de andere kant kan het goed zijn dat het voor een evenwichtige discussie van belang is dat zaken die accountantskantoren regarden in het maatschappelijke debat naar voren worden gebracht, maar dan moet het gaan om kwesties die het gehele accountantsberoep aangaan en niet een specifiek accountantskantoor. Het grote voordeel van hoogleraren die tevens werkzaam zijn in de accountantspraktijk is dat zij de onderzoeksproblematiek benaderen met oog voor nuances en praktische complicaties die zich daarbij kunnen voordoen. Hierdoor wordt voorkomen dat vanuit een ivoren toren naar de werkelijkheid wordt gekeken.

5 Evaluatie

In het buitenland waar wetenschapsbeoefening en de beroepsuitoefening in de accountantspraktijk van elkaar zijn gescheiden, zijn er discussies hoe beide werelden elkaar kunnen 'bestuiven'. Zo spreekt in het Verenigd Koninkrijk Singleton-Green (2010) van een communicatiekloof (*communication gap*) tussen wetenschappers en niet-wetenschappers en betwijfelt Rutherford (2011) of die communicatiekloof kan worden overbrugd met een exclusief primaat voor fulltime-wetenschappers. Hoewel fulltime-wetenschappers zitting hebben in regelgevende organen en reageren op consultatiedocumenten van regelgevende organen, lijkt dat nog niet afdoende om hetgeen uit wetenschappelijk onderzoek naar voren komt in voldoende mate voor het voetlicht te brengen in de accountantspraktijk.

De belangrijkste conclusie die Mock en Wright (2010) trekken is dat het Nederlandse model zich van het Amerikaanse model onderscheidt door de wijze waarop en de mate waarin wetenschappers en praktijkbeoefenaren samenwerken. Die samenwerking kan in hun ogen de nodige synergie opleveren.¹⁰ Hieraan kan de hoogleraar met een achtergrond in de accountantspraktijk de volgende bijdragen leveren:

- het op heldere wijze vertalen van de uitkomsten van wetenschappelijk onderzoek voor beroepsbeoefenaren in de praktijk zodat laatstgenoemden de waarde van het onderzoek kunnen ervaren (Van Helden et al., 2010, p. 92);
- het ter discussie stellen van de huidige academische ontwikkeling dat alleen publicaties in toptijdschriften worden meegewogen in het bepalen van de academische kwaliteit. Getracht moet worden meer acceptatie te krijgen voor onderzoek dat minder *rigorous* is, maar meer relevant is voor de praktijk zodat ook voor de voltijdwetenschappers een stimulus ontstaat dergelijke publicaties te vervaardigen;
- voeden van wetenschap met onderzoeksvragen die relevant zijn voor de praktijk.

De huidige evolutie richting het Amerikaanse model betekent dat accountancy-hoogleraren moeten gaan concurreren met de toponderzoekscholen in de wereldwijde aca-

demische markt. Dit kan er toe leiden dat het Nederlandse model uiteindelijk voor het Amerikaanse model wordt ingewisseld. Het is volgens ons maar de vraag of gestreefd moet worden naar een *one size fits all*-model (lees het Amerikaanse model). In dat geval moet samenwerking op een andere wijze worden geoptimaliseerd. Instrumenten die in het Amerikaanse model worden gehanteerd zijn het organiseren van conferenties, *fellowships* en het verkrijgen van onderzoeksopdrachten van accountantskantoren waarbij data, participanten en fondsen ter beschikking worden gesteld.

Zoals gezegd, achten wij het van belang dat in een toepassingsgerichte wetenschap als de accountancy er voldoende inbreng is vanuit de accountantspraktijk. Wij zien de combinatie van wetenschapsbeoefening en uitoefening van het accountantsberoep in de praktijk duidelijk als een verworvenheid (*asset*) die wij in ere zouden moeten willen houden, ten behoeve van het onderwijs, het onderzoek en het maatschappelijk debat. Uiteraard beseffen wij ons dat het nadeel van een parttime hoogleraar is dat de beperktere beschikbaarheid van tijd hem niet in staat zal stellen om dezelfde onderzoeksprestaties te leveren als een fulltime hoogleraar. Maar de drie taken onderwijs, onderzoek en maatschappelijk debat, hoeven niet in gelijke mate verenigd te zijn in iedere hoogleraar. Voor de gewenste symbiose tussen wetenschap en praktijk, is het van belang om te streven naar een goede mix tussen hoogleraren die fulltime zijn verbonden aan een universiteit en hoogleraren die naast hun universitaire functie(s) verbonden zijn aan een accountantskantoor of werkzaam zijn in de accountantspraktijk ■

Prof.dr. M.N. Hoogendoorn RA is hoogleraar Erasmus Universiteit Rotterdam en partner Ernst & Young Accountants.

Prof.dr. R.G.A. Vergoossen RA is hoogleraar Nyenrode Business Universiteit en Maastricht University en partner BDO Accountants & Adviseurs.

Prof.dr. Ph. Wallage RA is hoogleraar Vrije Universiteit Amsterdam en Universiteit van Amsterdam en partner KPMG Accountants.

Noten

¹ Siem Eikelenboom en Franka Roolvink, Hoogleraren accounting zwijgen/Accountant roert zich te weinig in debat, *Het Financieele Dagblad*, 12 september 2011, p. 1 respectievelijk p. 12. Zie ook: Ruud Vergoossen, Partner-hoogleraar accounting kan wel, *Het Financieele Dagblad*, 15 september 2011, p. 11.

² Deze eis is door de beroepsorganisatie in het zogenaamde beroepsprofiel opgenomen, onder andere om duiding te geven aan het weten-

schappelijk niveau van de beroepsuitoefening (vergelijk advocaten en notarissen). Deze eis is door de Commissie Eindtermen Accountantsopleiding in de eindtermen voor de RA-opleiding overgenomen.

³ Hierin zijn de minimumvoorschriften voor de accountantsopleidingen vastgelegd.

⁴ 'Profiteri' betekent 'openlijk verklaren'.

⁵ Loek Vredevoogd was eerder voorzitter van het college van bestuur van de Universiteit Maas-

tricht en vervolgens van de Universiteit Leiden, alsmede de eerste voorzitter van de Nederlands-Vlaamse Accreditatieorganisatie (NVAO).

⁶ Uit het onderzoek van Mock en Wright (2010) blijkt dat *split loyalties*, *time management* and *priorization issues* worden gezien als een nadeel van het Nederlandse model.

⁷ In het Amerikaanse model moeten promovendi een intensieve opleiding volgen. Sinds 2002 verzorgt het Limperg Instituut drukbezochte

en goed geëvalueerde cursussen voor onderzoekers op het gebied van accountancy (Groot en Bouwens, 2011). Betrokken faculty komt hiervoor deels uit het buitenland (voornamelijk de Verenigde Staten). Een groot deel van de cursisten is inmiddels gepromoveerd op het terrein van de accountancy en publiceert inmiddels in gerenommeerde tijdschriften.

8 Van Praag en Stevens spreken in dit kader over 'kennisvalorisatie', dat wil zeggen het maatschappelijk nuttig maken van kennis. Zie: Mirjam van Praag en Leo Stevens, Meer innovatie begint op universiteit. Beoordeel en beloon wetenschappers ook voor het maatschappelijk nuttig maken van hun onderzoek, *Het Financieele Dagblad*, 12 maart 2012.

9 Zie: Siem Eikelenboom en Franka Roolvink, Hoogleraren accounting zwijgen/Accountant roert zich te weinig in debat, *Het Financieele Dagblad*, 12 september 2011.

10 Deze stelling wordt bevestigd door het onderzoek van Van Helden et al. (2010) waar onderzoek is gedaan naar kenniscreatie in management accounting voor de publieke sector door consultants en academici.

Literatuur

- Ahern, J.T., J.G. Kuijl, I.F.Y. Marrian, G.H. Karreman (2007), *GAE 2007, Trends in global accounting education*, Royal NIVRA, The Scottish Chartered Accountants' Trust for Education, The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Bonner, S.E., J.W. Hesford, W. Van der Stede en S.M. Young (2006), The most influential journals in academic accounting, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, no. 7, pp. 663-685.
- Boot, A.W.A. en K. Cools (1997), Bedrijfseconomisch onderzoek in Nederland: een illusie? *Economisch Statistische Berichten*, vol. 82, no. 4101, 9 april, pp. 284-288.
- Groot, T.L.C.M. en J. Bouwens (2011), *Evaluation of the Limperg Institute's PhD program in accounting in the period 2005-2010*, October 2011, Limperg Instituut, Amsterdam.
- Haaring, L. (2012), Resultaten CEA-onderzoek postinitiale RA-opleidingen. Goed, maar..., *Accountant*, vol. 2, no. 3, maart, pp. 32-34.
- Helden, G.J., H. van Aardema, H.J. ter Bogt en T.L.C.M. Groot (2010), Knowledge creation for practice in public sector management accounting by consultants and academics: Preliminary findings and directions for future research, *Management Accounting Research*, vol. 21, pp. 83-94.
- Hollander, S. (2007), De nalatenschap van Limperg jr., *Economisch Statistische Berichten*, vol. 92, no. 4523, 30 november, pp. 726-727.
- Koedijk, K., S. Majoor en A. van Witteloostuijn (1997), Discussie. De opmars van de bedrijfseconomie, *Economisch Statistische Berichten*, vol. 82, no. 4105, 7 mei, pp. 369-372.
- Mock T.J. en A. Wright (2010), Research Collaboration in Auditing, in: Ph. Wallage en H. Langendijk, *Zicht op Schilder: Ethiek, controle en toezicht*, Universiteit van Amsterdam, pp. 47-57.
- Nobes C. (1983), A judgmental international classification of financial reporting practices, *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 10, no. 1, pp. 1-19.
- Poel, J.H.R. van de en A. Schilder (1991), Normen voor accountants. Ethiek of economie? *De Accountant*, vol. 6, no. 2, pp. 392-400.
- Rutherford B.A. (2011), Accounting research and accounting policy: What kind of gap?, *Accounting in Europe*, vol. 8, no. 2, pp. 141-154.
- Singleton-Green B. (2010), The communication gap: Why doesn't accounting research make a greater contribution to debates on accounting policy?, *Accounting in Europe*, vol. 7, no. 2, pp. 129-145.
- Tuttle, B. en J. Dillard (2007), Beyond competition: Institutional isomorphism in U.S. accounting research, *Accounting Horizons*, vol. 21, no. 4, pp. 387-409.
- Vanstraelen, A. (2009), De rol van accounting en accountingonderzoek in de economische crisis, Universiteit Maastricht.
- Wilson, R.M., A. Pierce, M. Allison, M. Hoogendoorn, B. Kral en K. Watty (2009), Accountancy and academic/professional interdependency (or mutual exclusivity?), *Accounting in Europe*, vol. 6, no. 2, pp. 149-166.