De **achilleshiel** van het **accountancy-onderwijs**

Moeten accountancy-opleidingen 'wetenschappelijk' willen zijn? Ja, menen Arnoud Boot en Roel Soeting. Distantie, reflectie en kritisch vermogen zijn essentieel, nu zelfs meer dan ooit. Over individualisering, de lessen van Wilhelm von Humboldt, deeltijdhoogleraren en investeren in de toekomst.

ARNOUD BOOT EN ROEL SOETING*

Postdoctoraal onderwijs in de accountancy en aanverwante opleidingen (de controllers-opleiding bijvoorbeeld) heeft de status van wetenschappelijk (beroeps)onderwijs. Het is dan ook een post*doctorale* opleiding. Maar wat is wetenschappelijk onderwijs, en waarin onderscheidt het zich van niet-wetenschappelijk onderwijs? In kringen van postdoctorale opleiders werden desgevraagd weinig overtuigende criteria verkregen.
In een essay over 'Duurzaam universitair onderwijs' schrijft Arnold Fellendans:
"Ik stel voor om universitair onderwijs het predikaat 'duurzaam' te geven als het de studenten helpt om zich bewust te worden van de blijvende of 'duurzame' waarden die zij van dat onderwijs meekrijgen. Die bewustwording zal hen helpen om de rest van hun leven wetenschappelijk verantwoord, dus zorgvuldig en bedachtzaam te werken, ook als onoverzichtelijke moeilijkheden zich er ogenschijnlijk tegen verzetten, zoals die optreden in situaties die zich nog niet eerder zijn opgetreden. Dit zijn mijn suggesties voor de blijvende waarden van universitair onderwijs."
(Bedrijfskundig Vakblad, 2000, nr 3).

Dit zijn zinvolle suggesties. Juist op momenten waarop zich dilemma's voordoen, zal de besluitvormer gebaat zijn bij grondwaarden en postulaten, waarop hij of zij zich kan baseren. Fellendans noemt in dit verband het gebruikmaken van wetenschappelijke theorieën en wetmatigheden, het participeren in wetenschappelijk onderzoek, intensieve samenwerking tussen disciplines etc., met bijbehorende

aan docenten te stellen eisen. Ook op deze zienswijze valt weinig af te dingen. Voldoet het postdoctorale onderwijs aan deze criteria?

Wetenschappelijk?

Het is niet vanzelfsprekend dat het wetenschappelijk gehalte van de accountantsopleiding - of van de veelheid aan andere postdoctorale opleidingen - spoort met de door Fellendans genoemde suggesties. Bram Beek oordeelt in *'de Accountant'* van februari 2002 (pagina 62) negatief over het wetenschappelijk gehalte van de accountantsopleiding en ook de *'Visitatie 2000'* van postdoctorale accountantsopleidingen gaf geen aanleiding om het wetenschappelijk gehalte te prijzen.
Maar de vraag is of accountantsopleidingen (en de meeste andere primair als beroepsopleiding gepositioneerde postdoctorale opleidingen) überhaupt de ambitie van een status als wetenschappelijke opleiding zouden moeten hebben. Voor ons is het antwoord een volmondig ja. Als de morele schandalen van de afgelopen tijd ons iets leren, dan is het dat tegenwicht moet worden geboden tegen - extreem gesteld - de maatschappelijke krachten van verval en verloedering. De distantie en reflectie, die het wetenschappelijk onderwijs hoog in haar vaandel zou hebben moeten staan, zijn hiervoor onmisbaar.

Erosie

Wij geloven dat er belangrijke lessen te trekken zijn uit de ontwikkelingen van de afgelopen jaren. De maatschappij maakt een evolutie door. We komen uit een situatie van grote maatschappelijke cohesie. Deze ging gepaard met een hoge mate van sturing door maatschappelijke organisaties, 'de zuilen': kerken en andere organisaties. Vervolgens zijn wij deze sturing grotendeels kwijt geraakt, en staat de individualisering van de maatschappij centraal. Ieder voor zich lijkt plotseling het motto. Deze nieuwe 'ordening' heeft de afgelopen jaren zijn sporen nagelaten. De gretigheid waarmee het 'grote geld' werd nagestreefd, en de gedeeltelijk daarmee samenhangende erosie van waarden en normen zijn daarvan een resultaat.
De volgende fase, en deze moet zich nog grotendeels ontwikkelen, is er één waar individuen veel meer worden aangesproken op hun eigen verantwoordelijkheden. Aan het afleggen van verantwoording heeft het volgens ons de afgelopen jaren ontbroken. Om met Tom Nierop (NRC, 18 februari 2002) te spreken *"De samenleving wordt al geruime tijd gedomineerd door een lange polonaise van opgewonden veelverdieners, omgeven door gretige consultants, bankiers, accountants, advocaten en anderen die er al adviserend omheen zwermen."*
De 'checks and balances' zijn zoek. En hier ontvouwt zich de noodzaak van distantie en reflectie, en de verantwoording waar de accountant voor staat.
De noodzaak van distantie en reflectie wijst op een toenemend belang van het wetenschappelijk onderwijs in brede zin. Maar hier beperken we ons voornamelijk tot de postdoctorale accountantsopleiding. Deze moet een belangrijke rol spelen bij de *vorming* van professionals. Bij het noemen van het begrip 'vorming' gaan onze gedachten uit naar de opvattingen van Wilhelm von Humboldt. Deze Duitse geleerde speelde een belangrijke rol in de positionering van het wetenschappelijk onderwijs aan het eind van de achttiende en begin van de negentiende eeuw. Hij zag in 'Bildung', dus vorming, *"Der wahre Zweck des Menschen"*.

'Civil society'

Waar staan we in de evolutie die zo'n sterke expressie van individualisering laat zien?
Het is bemoedigend kennis te nemen van signalen die tegenwicht proberen te geven tegen de doorgeslagen individualisering, zonder overigens effectiviteit en efficiency uit het oog te verliezen. In een artikel over sociale normen en waarden schrijven T. van den Hoogen en J. Peil: *"Het aspect van betekenisverlening en zingeving is in het moderne economisch denken steeds onderbelicht geweest (...) echter, sociale waarden en normen vormen nu juist een onmisbaar bindweefsel."* (Economisch Statistische Berichten, 2001, pagina 846).
Volgens de ethicus Henk van Luijk is met de toenemende aandacht voor 'verantwoord ondernemen' de eerste horde in ondernemersland genomen. *"Nu op naar de tweede horde. Die blijkt heel wat geduchter van aard."* (Het Financieele Dagblad, 19 februari 2002).
Ook *De Limpergdag 2002* bouwde hierop voort met het thema: *Accountant en maatschappelijk verantwoord ondernemen*, gevolgd door de Accountantsdag van 18 december 2002 (zie 'de Accountant', februari 2002). Het onderwerp heeft dus de aandacht. In een studie omtrent het ondernemingsbestuur stelt Hans Strikwerda dat de ondernemersrol samen moet gaan met die van de rentmeester: *"De maatschappelijke functie (van de ondernemer) bestaat uit het leiden van de onderneming als maatschappelijke institutie, in het bijzonder het instandhouden en ontwikkelen van social capital:* ▶

leiderschap, zingeving en gezonde verhoudingen tussen groepen en tussen individuen." (MAB, januari/februari 2002, pagina 60). Deze opvatting vertoont overeenkomsten met die van Arie de Geus (The Living Company, 1999) en de econoom John Kay (Foundations of Corporate Success, 1993).
De evolutie naar een maatschappij waarbij individuen veel nadrukkelijker verantwoording moeten afleggen begint zich heel bescheiden af te tekenen. De idee van de *'Civil Society'*, waarin mensen zich mondig, volwassen en zich bewust van eigen verantwoordelijkheid gedragen, wordt in de Westerse wereld met toenemende herkenbaarheid uitgedragen. Dit heeft van doen met vorming, en dus 'Bildung'.

Von Humboldts Bildungsideal

Wilhelm von Humboldt (1767-1835), medeoprichter van de universiteit van Berlijn, mag zeker worden gezien als een universeel geleerde. Van een vriend van Friedrich Schiller en Johann Wolfgang Goethe kan ook niet anders worden verwacht. Hij heeft de grondslag gelegd voor verschillende vakgebieden, die tegenwoordig als geesteswetenschappen worden aangeduid. Zo heeft hij naam gemaakt op het terrein van vergelijkende taalwetenschap en taalfilosofie. Hij had een sterke binding met de oudheid, maar anderzijds hield hij zich ook met de toekomst bezig. Voorts had hij als vertegenwoordiger van Pruisen grote invloed op de besluitvorming van het door de Europese mogendheden gehouden Wener Congres in 1815. Kortom een veelzijdig wetenschapper en staatsman, die wij met deze enkele verwijzingen in feite te kort doen.
Zelf heeft Von Humboldt er bewust naar gestreefd zijn leven te vormen naar de klassieke humanistische ideeën. Hij heeft getracht dat persoonlijke 'Bildungsideal' over te dragen op studenten. Mede in deze zin trad hij op als vernieuwer. Zijn 'Bildungsideal' droeg sterk esthetische trekken, hij streefde naar harmonie en blijdschap, maar in streng beheerste vorm. Hij had veel belangstelling voor de bestudering van gehelen, die meer zijn dan de som der delen (holisme). Eén van zijn min of meer ludieke uitspraken luidde: *"Bildung ist dasjenige was man übrig behalt, wenn man alles vergessen hat was man gelernt hat."*

Kritisch vermogen

Wat kunnen wij van Von Humboldt in het jaar 2003 nog leren? Het antwoord luidt kort en bondig: dat het wetenschappelijk onderwijs veel verder gaat dan alleen maar technische vaardigheden en feitenkennis. 'Bildung', visie en opvatting zijn van primair belang. En dit zijn vormende zaken die beklijven, iets dat meestal niet geldt voor een veelheid van feiten, of zoals voormalige NIVRA-bestuurder Gert *Koolman, het zegt: "Het conceptuele denken is het belangrijkste van iemand die een academisch niveau heeft. Vandaar moet een brug naar de praktijk worden geslagen."* ('de Accountant', januari 2002, pagina 55).
Dit betekent niet dat de nadruk op conceptueel denken het exclusieve domein is van een universitaire studie. Op kleine schaal zien we een toenemende nadruk op conceptueel denken terugkomen in alle geledingen van het onderwijs. Het 'studiehuis' op de middelbare school, en ook de verschuivende nadruk van feitenkennis naar toepassingen op basisscholen hebben bepaalde raakvlakken met deze ontwikkeling. Het is een reflectie van het groeiende belang van human capital in onze maatschappij.
Maar academische vorming betekent voor ons meer dan alleen een nadruk op conceptueel denken, hoezeer we het daar ook mee eens zijn. Ook het stimuleren van distantie en reflectie, en dus het ontwikkelen van kritisch vermogen, zijn essentiële elementen van een academische studie. Dit is nadrukkelijk wat wij bevatten onder het 'Bildungsideal' van Von Humboldt.

Ethische attitude

Door het volgen van die benadering wordt de professional een waardevolle oriëntatie en in zekere zin vaste grond geboden, en daarmee hopelijk een ethische attitude, waardoor hij in het geval van een dilemma met meer overtuiging stand kan houden tegen maatschappelijk niet verdedigbaar gedrag.
De analyse van veel recente probleemgevallen - Enron sprak boekdelen, maar zie ook de bouwenquête - laat zien dat het falen terzake van de attitude bij dilemma's een belangrijke rol speelde. En de consequenties van onbetrouwbare financiële verantwoording vormen meer dan alleen een ethisch probleem. De vrijemarkteconomie en het functioneren van de sterk in belang toegenomen financiële markten worden er door bemoeilijkt. Het is dus de moeite waard om na te gaan hoe het accountancy-onderwijs een dam kan (helpen) opwerken tegen het geweld van roekeloos materialisme en verkeerde aspiraties.

No-nonsense houding

Het 'Bildungsideal' van Von Humboldt en het duurzaam universitair onderwijs van Fellendans hebben primair betrekking op het doctoraal onderwijs. Het postdoctoraal onderwijs zou de vorming van de student door moeten trekken in de richting van een hoogwaardige professional.
Wat blijkt evenwel? De universitaire doctoraalopleiding in de bedrijfseconomie laat bijzonder weinig ruimte voor distantie en reflectie. Het wetenschappelijk gehalte is dan ook beperkt. Een no-nonsense houding domineert. Erger nog, de opleiding wordt niet zelden gezien als de snelste weg naar het grote geld. Hetzelfde geldt voor de hogere beroepsopleiding (HEAO), de vooropleiding van een substantieel deel van de postdoctorale studenten accountancy, die voor het moment van aanmelding nooit een universiteit van binnen hebben gezien. Het wetenschappelijk gehalte in de vooropleiding van accountancy-studenten is dus zeer beperkt.
De accountantsopleiding zelf versterkt het gebrek aan distantie en reflectie. Doctoraalstudenten wordt de gelegenheid geboden hun doctorale vooropleiding zo in te vullen dat al voor aanvang aan een groot aantal eisen van de accountantsopleiding is voldaan. De opleiding is niet meer vormend, het wetenschappelijk karakter van zowel de voorbereidende doctoraalopleiding als postdoctorale accountantsopleiding wordt hierdoor verder ondermijnd.
De opleiding komt eigenlijk volledig in het teken te staan van een noodzakelijke 'hurdle' op weg naar het (wachtende) grote geld.

Wetenschappelijk onderwijs gaat veel verder dan alleen maar technische vaardigheden en feitenkennis.

Het stimuleren van distantie en reflectie, en dus het ontwikkelen van kritisch vermogen, zijn essentiële elementen van een academische studie.

Deeltijdhoogleraren

Ook de docenten in de accountantsopleidingen bieden weinig houvast voor een vormende en wetenschappelijke invulling. Deeltijdhoogleraren met een verantwoordelijke hoofdfunctie elders (veelal partners bij accountantskantoren), hebben door de geschiedenis heen bij het postdoctoraal onderwijs een richtinggevende rol vervuld. Zij maken deel uit van nationale en internationale studiecommissies en hebben een veelzijdige beroepservaring. Hoewel het wetenschappelijk beroepsonderwijs zeer veel aan de deeltijdhoogleraar heeft te danken en zij zeker een rol moeten spelen in de opleiding, is door hun overheersende rol het wetenschappelijk gehalte van de opleiding - met name de gewenste distantie en reflectie - te beperkt.
Het zou hen sieren indien zij een minder grote stempel op de opleiding zouden drukken.
Het is dan ook dringend gewenst, dat de deeltijdhoogleraar intensief gaat samenwerken met fulltime wetenschappers. Inderdaad, meer onafhankelijke professionals en wetenschappers zijn nodig om een beter evenwicht te verkrijgen in de opleidingen. Een grotere distantie en reflectie, met bijbehorende zwaardere invulling van 'het wetenschappelijke', zou hiermee kunnen worden bewerkstelligd.
Dit probleem speelt voor meer postdoctorale opleidingen. Voor ons is het echter evident dat de (herontdekte) belangrijke maatschappelijke positie van de controlerend accountant het probleem juist voor de accountantsopleiding het meest urgent maakt. De invoering van het Angelsaksische onderwijsmodel (BaMa-structuur) zal de aangeduide kwaal nog meer kunnen blootleggen.
Het is zaak om in het kader van de herbezinning in de wereld van professionals in het algemeen en die van de accountants in het bijzonder, het 'Bildungsideal' van Von Humboldt in 2003 opnieuw inhoud te geven. Als de professionele attitude, waarin dienstbaarheid wordt gekoppeld aan expertise en beroepsethiek, het primaat in de opleiding krijgt toegewezen, zullen afgestudeerden de geloofwaardigheid in het vrije beroep kunnen herstellen.

Het is de moeite waard na te gaan hoe het accountancy-onderwijs een dam kan helpen opwerken tegen roekeloos materialisme en verkeerde aspiraties.

Aanzienlijke investeringen

Het noodzakelijke wetenschappelijke fundament zal aanzienlijke investeringen vereisen. De universiteit moet attractief worden voor fulltime wetenschappers in de voor de accountant relevante gebieden. Wetenschappers moeten worden gevonden en opgeleid. In dit verband is van belang dat in 2002 de oude doelstelling van het Limperg Instituut - 'het doen van onderzoek op het terrein van economie en accountancy' - is vervangen door 'het opleiden van onderzoekers'. Deze omzetting kan leiden tot een nieuwe impuls in de sector, en is ook absoluut noodzakelijk voor het bewerkstelligen van een werkelijke wetenschappelijke postdoctorale accountantsopleiding.
Het onderzoek zou zich vooral moeten richten op aandachtsvelden die voor de accountant onderscheidend zijn. Hierbij moet naast de externe verslaggeving de assurance-problematiek worden genoemd, waarbij het traject loopt van zelfcontrole via interne controle naar externe controle. Van de accountant mag worden verwacht dat hij in deze velden als een wetenschappelijke professional een hoogwaardige expertise kan aanbieden.
Naar onze mening is de huidige kwaliteit van het onderzoek, vooral met betrekking tot zelfcontrole en interne controle, nog te weinig grensverleggend. Zeker nu vanuit de samenleving zoveel belangstelling is ontstaan voor betrouwbaarheid en beheersing zou de accountant op die terreinen de reputatie van het beroep krachtig kunnen herstellen.
In dit kader is het zaak de kwantitatieve en kwalitatieve personele verhoudingen per universiteit te bezien. De onderzoekscapaciteit bij de postdoctorale accountantsopleidingen is versnipperd. Alleen bij een samenbundeling van krachten zou het wetenschappelijk onderzoek in de sector een vuist kunnen maken.
Het zou getuigen van strategisch inzicht om in het Limperg Instituut, naast en ter completering van de onderzoeksschool, een (gerenoveerde) inrichting van het wetenschappelijk onderzoek ter hand te nemen.
De schandalen en het maatschappelijk verval van de afgelopen jaren zouden moeten leiden tot het luiden van de klok bij het onderwijs, in de zin van een 'wake-up call'. De individualisering vraagt om meer *vormend* hoger onderwijs. De accountant speelt een cruciale rol als tegenwicht in de individualistische maatschappij van vandaag. Voor de postdoctorale accountantsopleiding is het predikaat 'wetenschappelijke opleiding' daarom van groot belang. Meer dan ooit. ■

Het is dringend gewenst dat de deeltijdhoogleraar intensief gaat samenwerken met fulltime wetenschappers.

Noot

* Arnoud Boot is hoogleraar ondernemingsfinanciering en financiële markten aan de Universiteit van Amsterdam en director van het Amsterdam Center for Corporate Finance (ACCF). Hij is tevens oprichtend directeur van het Amsterdam Center for Law and Economics. Daarnaast is hij actief als adviseur, commissaris en columnist.
Roel Soeting is emeritus hoogleraar aan de Universiteit van Amsterdam in het vak 'bestuurlijke informatieverzorging'. Hij was voorzitter van de visitatiecommissie 2000 (postdoctorale accountantsopleidingen), initiator en directeur van de postdoctorale controllersopleiding aan de UvA en directeur van het Limperg Instituut. Gedurende 25 jaar was hij als vennoot verbonden aan het accountantskantoor Van Dien & Co.