

# Account for the Accountants

## Het rekenschap van openbaar accountants in Nederland

---

Auteur: Merel A. Van der Kuip  
Datum: 16 juni 2019  
Opleiding: Master of Science in Sociologie van Arbeid, Management en Organisatie  
Instelling: Erasmus School of Social and Behavioural Sciences  
Begeleider: dr. Sjaak Braster  
Aantal Woorden: 11.481 (waarvan 1.640 transcripten)  
APA referentie: Kuip, M.A. van der. (2019). *Account for the Accountants. Het rekenschap van openbaar accountants in Nederland* (master thesis).

## **Abstract**

Accountants bekleden een bijzondere rol in de samenleving door het geven van vertrouwen aan de maatschappij door een gedegen controle van financiële informatie. Hoewel het vak traditioneel gezien als professie wordt aangemerkt, voeren invloeden vanuit de omgeving de druk op om fundamentele veranderingen aan te brengen in de manier waarop de professie wordt benaderd en uitgevoerd. Dit onderzoek baseert de huidige invulling van de professie op basis van diepte-interviews met openbaar accountants, en vat aan de hand van sociologische literatuur over professies en professionele identiteit de essentie samen van de betekenisgeving van accountants aan hun professie. Zij typeren de accountancy door termen die zowel een professioneel als niet-professioneel karakter hebben, maar zijn allen in het bijzonder geëngageerd aan het geven van een passende verklaring. De belangrijkste grondslagen voor deze opdracht zijn een kritisch inzicht en het vermogen professioneel te oordelen. Dit onderzoek is relevant voor academici omdat het licht werpt op het wetenschappelijke fenomeen van de professie en de houdbaarheid van klassieke benaderingen hiervan. Accountants blijken hun vak bestaansrecht te geven door het werk goed te willen doen en professionele normen en waarden hoog in het vaandel te hebben staan. Betrokken partijen kunnen hiervan leren en de resultaten in acht nemen bij de beleidsvorming van de inrichting en uitvoering van het accountantsberoep in Nederland.

## **Sleutelwoorden**

Kwalitatief onderzoek, openbaar accountants, professionele identiteit, sociologie van professies

## **Disclaimer**

Dit onderzoek is tot stand gekomen in samenwerking met een gerenommeerd accountantskantoor, welke tot de vier grootste kantoren in Nederland behoort. Aan de onderzoeker is fysieke toegang tot de accountancykantoren verleend, alsmede toegang tot communicatiekanalen waarlangs respondenten zijn benaderd en geïnformeerd. Voor de interviews kon gebruik worden gemaakt van veilige en geluidsdichte faciliteiten ter bevordering van een veilig interviewklimaat. Uit ethische overwegingen en ter bescherming van het kantoor en haar medewerkers zijn de eigennaam van het kantoor en mogelijke verwijzingen naar haar identiteit anoniem gepresenteerd. Daarnaast zijn de gegevens inzake de accountants die deelnamen aan het onderzoek niet naar enkele personen herleidbaar. De onderzoeker bedankt het kantoor, en de betreffende afdeling die haar heeft opgenomen, voor de begeleiding en de mogelijkheid de interviews af te nemen in een voor accountants natuurlijke omgeving.

Informatieverzoeken omtrent de aard van de faciliterende organisatie of de deelnemers aan dit onderzoek worden met discretie behandeld.

## Introductie

### Verkenning

Het zal menigeneen niet ontgaan zijn dat het accountantsberoep de afgelopen vijf jaar meermaals en overwegend negatief in het nieuws is belicht. De accountant wordt schuldig bevonden van betrokkenheid bij frauduleuze financiële rapportage en de schending van fundamentele waarden zoals onafhankelijkheid. Ook is de kwaliteit die de accountant zou moeten leveren ver onder de maat, blijkt uit onderzoek van toezichthouder Autoriteit Financiële Markten (2014)(hierna: AFM). De accountancy wordt daarom onderworpen aan meer regulatie door interventie vanuit de overheid. Ten eerste is het toezicht door de AFM aangescherpt. Ten tweede heeft de overheid eind 2018 de Commissie Toekomst Accountantsberoep (Rijksoverheid, 2018) in het leven geroepen. Zij houdt zich bezig met het ontwerpen van maatregelen die de toegevoegde waarde van de controleverklaring (NBA, 2016) verhogen, maar kijkt ook naar de rol van de accountant in breder perspectief en in welke vorm deze rol het beste kan worden voortgezet (AFM, 2018).

De bovenstaande ontwikkelingen hebben invloed op de kaders waarbinnen de accountancy zich als professie organiseert. Eerder onderzoek naar professies stelt dat zij zich onderscheiden van overige beroepen door bepaalde kenmerken (Schol & Winter, 2012). De professie is echter door voortdurende interacties met haar omgeving aan veranderingen onderhevig, en voldoet daarom niet altijd aan de gestelde kenmerken. In historische context is het dan ook aannemelijk dat professies ontstaan, zich ontwikkelen en uiteindelijk weer verdwijnen door onderdrukking van of samensmelting met andere professies, afhankelijk van verschillende juridische, sociale en economische factoren (Abbott, 1988). Professies, waaronder ook het vak van openbaar accountant, kennen een recente historie van toegenomen regulatie en afnemende autonomie (Carnegie & Napier, 2010; Evetts, 2002; Gardner & Shulman, 2005), wat het professionele karakter van professies bedreigt. Echter vinden ook bewegingen plaats om dit karakter te onderstrepen, zoals de instelling van een beroepseed voor accountants.

Op het gebied van professionaliteit vindt een verschuiving plaats van een traditionele benadering naar moderne, meer commerciële opvattingen over de professie (Bamber & Iyer, 2002). De verschuivingen in betekenisgeving van de professie en de daartoe behorende identiteit kunnen leiden tot een proces dat ook wel deprofessionalisatie wordt genoemd (Carnegie & Napier, 2010; Freidson, 1983; Hamilton, 2013; Warren & Alzola, 2009).

### Probleemstelling

Verschillende actualiteiten tonen aan dat er ontwikkelingen plaatsvinden in het vakgebied die met het professionele karakter van de accountancy te maken hebben. De Nederlandse Beroepsvereniging voor Accountants (Hierna: NBA)(2017) heeft een visiedocument opgesteld op basis van veelvuldige gesprekken met accountants en andere belanghebbenden over de rol van de accountant in de maatschappij. De essentie van het vak, verbindende en onderscheidende factoren en de professionele organisatie van de accountancy worden hierin geadresseerd. Dit is een traditionele benadering die langs sociologische theorie over professies kan worden gelegd. Opmerkelijk is echter dat de NBA spreekt van een beroep, niet van een professie. Tegelijk vinden verkennende onderzoeken plaats, bijvoorbeeld vanuit de AFM (2018), naar toekomstige structuurmodellen welke neigen in strijd te zijn met wijdverspreide opvattingen over wat een professie zou moeten zijn (Adams, 2015). Dit lijken conflicterende belangen te zijn die de koers die de professie voor zichzelf uitzet, doen vervagen.

### Onderzoeksvraag

Uit het bovenstaande blijkt dat de accountancy zich aan de vooravond van een onzekere toekomst bevindt en dat traditionele professionele belangen, gericht op het bieden van zekerheid over (financiële) informatie aan het maatschappelijk verkeer, in het geding zijn. Dit heeft tot gevolg dat een gefragmenteerd beeld ontstaat onder beoefenaars van welk publiek

belang op welke wijze moet worden nagestreefd (Warren & Alzola, 2009). Verschillende initiatieven zijn genomen om de visie van de beroepsgroep nieuw leven in te blazen, zoals de NBA in haar visiedocument tracht te doen (NBA, 2017). Echter, zij kennen geen wetenschappelijk karakter en er wordt geen onderscheid gemaakt tussen verschillende belangen die openbare accountants dienen na te streven (NBA, 2017)

Dit onderzoek tracht daarom op kwalitatieve wijze inzicht te bieden in de wijze waarop de accountancy als professie op dit moment wordt gevormd en hoe de uitvoerders van deze professie, de accountants zelf, zich relateren aan de geldende normen en waarden die de professie momenteel representeert.

De centrale onderzoeksvraag luidt daarom:

“Welke betekenis geven accountants aan de accountancy als professie in Nederland en in hoeverre onderschrijven zij haar professionele waarden?”

### **Relevantie**

De wetenschappelijke relevantie spitst zich met name toe op de combinatie tussen de beeldvorming door accountants van hun professie en de invulling die zij hier vervolgens aan geven. Het sluit aan op bestaande literatuur over professies en de veranderingen waar zij aan onderhevig zijn en geeft antwoord aan de oproep van Eliot Freidson (Adams, 2010) om professies te benaderen vanuit de constructivistische overtuiging dat beoefenaars zelf actief betekenis geven aan de professie en wie daartoe behoort. De sociologische benadering van professies wordt gecombineerd met eerder onderzoek naar de vorming van professionele identiteit, welke volgens Bauer (2015) zijn oorsprong vindt in de concretisering van professionele waarden en de relevantie van werkzaamheden voor de maatschappij.

Dit onderzoek is maatschappelijk relevant voor zowel professionele organen als werkgevers die accountants de middelen geven om hun professie uit te voeren. Instellingen als de NBA en haar commissies kunnen aan de hand van wat speelt onder accountants een inschatting maken welke strategie of welk beleid nodig is om de accountants zo goed mogelijk te representeren. Voor accountantskantoren bieden de resultaten inzicht in de ervaringen welke door professionals worden gedeeld. Zij kunnen een aanleiding zijn voor de optimalisatie van de organisatie, met als doel om professionals te voorzien in de middelen die zij nodig hebben om hun vak in huidige en toekomstige vorm uit te oefenen.

### **Verantwoording**

Het vervolg van dit onderzoek omvat een theoretische exploratie van professies en hoe zij zich in een veranderende maatschappij ontwikkelen. Tevens wordt vanuit de theorie onderbouwd in hoeverre een professie een professie kan worden genoemd, uitgaande van functionele kenmerken, interacties tussen verschillende actoren en de organisatie van individuele professionals. Vervolgens worden de overwegingen omtrent de uitvoer van het onderzoek ten behoeve van de beantwoording van de onderzoeksvraag uiteengezet in de methodesectie. De afname en analyse van de interviews wordt beschreven in de resultatenparagraaf, waarna de onderzoeksvraag wordt beantwoord. Tot slot vindt een discussie plaats om de resultaten in breder theoretisch perspectief te kunnen plaatsen en worden suggesties voor verder onderzoek omschreven.

## Theoretische verkenning

### De Sociologie van Professies

Sinds het ontstaan van de aandacht naar de wetenschappelijke benadering van professies in 1950 (Adams, 2010) zijn wetenschappers er niet in geslaagd om een eenduidige definitie te vormen over het begrip professie. De eerste pogingen hiertoe richtten zich op een geheel van kenmerken dat de professie onderscheidt van andere beroepen. Toen bleek dat deze kenmerken zelden uitputtend zijn en deels worden gedeeld met gewone beroepen, werden professies benaderd vanuit hun ontwikkeling in een sociaalhistorische context (Abbott, 1988; Freidson, 1983). Heden ten dage stellen verschillende sociologen (Adams, 2015; Gardner & Shulman, 2005) dat het concept professie verouderd is door de toename van regulatie en de inperking van autonomie, en worden verschillende pogingen ondernomen om het concept op nieuwe manieren te benaderen (Adams, 2010).

Volgens de zuivere sociologische definitie van een professie is het een beroep dat het proces van professionalisatie heeft doorlopen en zich onderscheidt door bepaalde kenmerken, zoals een monopolie op het verlenen van specifieke diensten, een opleidingstraject als voorwaarde voor toelating tot de professie, een onderlinge organisatiestructuur en een sterke mate van autonomie (Wilterdink, Heerikhuizen, Weenink & Rusinovic, 2017). Arts, Batenburg en Groenewegen (2001) onderstrepen daarnaast het representeren van een direct publiek belang als kenmerk van een professie en de gedragscode waaraan professionals gebonden zijn. Schol en Winter (2012) categoriseren een beroep als professie als zij aan bovenstaande kenmerken voldoet, maar voegen daar ook het belang van groepsidentiteit en het onderschrijven van dezelfde waarden aan toe. Beoefenaars van de professie dienen met elkaar in overeenstemming te zijn welke waarden zij representeren aangaande de uitvoering van hun werkzaamheden en het maatschappelijk verkeer, en op welk moment iemand gekwalificeerd is voor deze taak. Een ander belangrijk kenmerk dat door Abbott (Hamilton, 2013) wordt benadrukt is het uitoefenen van een discretionaire ruimte als professie. De professie beheerst weliswaar een kennisdomein maar kan dit alleen gebruiken als voldoende ervaring is opgedaan. Deze ervaring is uitsluitend weggelegd voor beoefenaars die gekwalificeerd zijn, ofwel formeel toegelaten zijn tot de professie.

Niet alleen kenmerken die een beroep als professie karakteriseren, dragen bij aan haar bestaansrecht. De omgeving waarin de professie opereert en interacteert met andere professies en de maatschappij, is vanuit verschillende perspectieven benaderd.

Vanuit historisch perspectief is bekend dat professies ontstaan, zich ontwikkelen en weer verdwijnen (Brouard, 2017). Hoe een professie zich ontwikkelt is te verklaren door de theorie van Abbott (1988). Hij stelt dat een professie een sociaal construct is welke omgeven wordt door cognitieve en sociale kaders die ontstaan door voortdurende interacties tussen beoefenaars van verschillende professies en het publiek dat van hun diensten afhankelijk is. Als gevolg hiervan ontstaan professionele organen die verantwoordelijkheid nemen over een specifiek kennisveld en op deze manier een dominante positie bekleden ten aanzien van het behoud en gebruik van deze kennis (Hamilton, 2013). Tevens representeren deze organen de beoefenaars van de professie en de publieke waarden die het resultaat zijn van hun werkzaamheden, en zien zij erop toe dat de kenmerken behorend bij de professie geïnstitutionaliseerd zijn (Schol & Winter, 2012). Deze interacties tussen betrokken actoren leiden tot een gezamenlijke consensus over het publiek belang en welke middelen nodig zijn om dit na te streven.

Deze theorie houdt nog geen rekening met interventies van de markt en de staat. Vanaf eind 1960 ontstaan verschillende initiatieven om professies, die tot dan toe volledig autonoom opereerden (dat wil zeggen: onafhankelijk van de markt en de staat), te reguleren (Adams, 2015; Freidson, 1983). Deze regulatie zou bijdragen aan een betere controleerbaarheid van professies en is een reactie op een algemeen afgenomen vertrouwen dat de maatschappij heeft in professies (Adams, 2015). Een voorbeeld van regulatie is schriftelijke verantwoording over de gedane werkzaamheden, ook wel bureaucratische regulatie genoemd (Freidson, 1983). Adams (2015) merkt op dat als gevolg van regulatie, professies een

beperking in hun autonomie ervaren. Een aspect dat voorheen als definiërend karakter van professies werd beschouwd. Tevens verandert de manier waarop professies georganiseerd zijn. Waar voorheen een professional zelfstandig opereerde, werken zij tegenwoordig in (loon)dienst van voornamelijk bureaucratische en commerciële organisaties (Suddaby, Gendron & Lam, 2009). De invloed van regulatie en inbedding in organisaties zet zich tot op heden voort en wordt vanuit verschillende perspectieven door onderzoekers belicht (Adams, 2010; Evetts, 2002; Gardner & Shulman, 2005).

Omdat een professie een maatschappelijk doel dient en de maatschappij door de tijd heen verandert, is het aannemelijk dat zowel het belang dat de professie zou moeten dienen als de wijze waarop dit belang gerepresenteerd wordt, veranderen (Hamilton, 2013). Dit leidt tot een proces van nieuwe interacties, met als gevolg dat de sociale en cognitieve kaders van een professie bewegen. Professionele organen reageren op de verschuivende kaders door hen nieuwe betekenis en definitie te geven. Kortom: De betekenis die door de omgeving aan de professie wordt gegeven, verandert de professie ansich. Beroepsbeoefenaars moeten aan andere gedragsnormen of kennisvereisten voldoen om zich tot de professie te kunnen rekenen (Trede, 2012), afhankelijk van in welke (historische) omgeving de professie zich in het proces van het 'professional worden' bevindt. Deze verandering kan leiden tot een *conflict of identities* (Warren & Alzola, 2009), doordat beoefenaars verschillende professionele waarden opdoen die elkaar kunnen tegenspreken.

### De Professie en Professionele Identiteit

Conform de *social identity theory* (Brouard, 2017) is het aannemelijk dat wanneer conflicterende overtuigingen aangaande de professie zich voordoen, het gevoel van consensus over het professioneel ideaal afneemt. Mensen zijn geneigd om naast een unieke beleving van het 'zelf', hun identiteit te vormen op basis van de sociale groepen waarin zij zich wel of juist niet bevinden (Ashord & Mael, 1989; Stets & Burke, 2000). Zij ervaren het gevoel bij een specifieke groep te horen welke zich duidelijk onderscheidt van een andere sociale groep. Dit leidt tot een karakterisering van het zelf op basis van de karakteristieken van de sociale groep. Bauer (2015) gebruikt de *Social Identity Theory* om te verklaren hoe accountants verschillende identiteiten naast elkaar kunnen ontwikkelen, welke ten opzichte van elkaar verschillen in sterkte. De sterkst ontwikkelde identiteit, oftewel de *salient identity* volgens Bauer (2015), komt tot uiting in primair gedrag. Accountants bevinden zich in verschillende sociale groepen: de organisatie waar zij voor werken, de organisaties die zij controleren en andere beoefenaars van de professie. De mate waarin een beroepsbeoefenaar zich met een sociale groep kan identificeren, is dus afhankelijk van enerzijds zijn deelname in die groep en anderzijds het proces waarlangs geldende overtuigingen en gedragsregels zich eigen worden gemaakt. Daarbij merkt Bauer (2015) op dat hoe abstracter het beeld van die waardenset is, hoe minder de professionele identiteit zich ook daadwerkelijk uit in gedrag. In relatie tot de sociologie van professies kan worden gesteld dat om deel uit te maken van die professie, een accountant normen en waarden moet ontwikkelen die consistent zijn met maatschappelijke verwachtingen van die rol. Dit proces begint met het zich kunnen identificeren met de professie en haar normen en waarden. Tegelijk moet de professionele groep erkennen dat de individu zich als zodanig mag identificeren. Door internalisatie van betreffende normen en waarden zal het individu zich karakteriseren als onderdeel van de mensen die de professionele groep vormen (Anderson, Grey & Gough, 2011; Hamilton, 2013; Trede, 2012). Professionele identiteit vereist een toewijding door professionals aan een professioneel ideaal, een gevoel van verantwoordelijkheid over de gebruikers van de professionele dienst en loyaliteit aan de professie als geheel (Aranya & Ferris, 1984).

De betekenis van een professie als sociaal construct verandert volgens de beroepsociologie door een proces van constante herinterpretaties, waardoor de normen en waarden die een professionele groep karakteriseren ook veranderen. Een professionele groep bestaat door dit proces uit beoefenaars die verschillende gedragingen vertonen op basis van hun eigen opgedane ervaringen.

De verschillen in beleving hebben tot gevolg dat er een gefragmenteerd ideaalbeeld ontstaat, waardoor het voor professionals moeilijker wordt zich te identificeren met een enkel professioneel ideaal en de kracht van de groepsidentiteit afneemt. Volgens Schol & Winter (2012) is groepsidentiteit een cruciaal kenmerk van een professie. De sterkte van groepsidentiteit is afhankelijk van hoe concreet professionele visies, waarden en de maatschappelijke relevantie worden gepresenteerd (Bauer, 2015). De mate waarin een beroep geprofessionaliseerd is, is daarom afhankelijk van de sterkte van de cohesie van de professionele gemeenschap.

### **Accountancy als professie en haar professionele identiteit**

De accountancy wordt in Nederland aangemerkt als een klassieke professie (Arts et al., 2001). Van accountants wordt verwacht dat zij zekerheid geven over de (financiële) verantwoording van de prestaties van enig instituut dat hiertoe al dan niet wettelijk verplicht is, op basis van de door verschillende professionele organen omschreven verantwoordings- en controlevoorschriften (van Brenk, 2018). De accountant heeft het exclusieve recht deze zekerheid aan het maatschappelijk verkeer te verlenen door het afronden van een specifieke opleiding, waarna hij wordt opgenomen in het Register. De accountant kan zich op dat moment 'Registeraccountant' (RA) noemen. Accountancy is een beschermd beroep; de opname in het Register is wettelijk gegrond en zonder deze opname is een accountant niet zelfstandig bevoegd tot het afgeven van een verklaring. Daarnaast dient een accountant zich aan controlevoorschriften (Nadere Voorschriften Controle en Overige Standaarden: NV COS) en gedragsregels (Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants: Vgba) te houden die zijn opgesteld door de NBA, en zijn gebundeld in de Handleiding Regelgeving Accountants (hierna: HRA) (NBA, 2019). Openbare accountants, die in het bijzonder belast zijn met het verlenen van zekerheid in dienst van het publiek belang, concentreren zich in private accountantsorganisaties.

In historisch perspectief is een belangrijke ontwikkeling in de professie de diversificatie van het takenpakket van de accountant met meer mogelijkheden tot specialisatie (Hamilton, 2013; Warren & Alzola, 2009., Volgens Freidson (1983) leidt die ontwikkeling tot een verminderd onderscheid tussen een beroep en een professie, omdat door de opsplitsing naar meerdere taken niet voor alles per definitie een professional nodig is om de taken te volbrengen. Daarnaast vindt automatisering plaats als gevolg van evoluerende controletechnieken (ICAS, 2016:12), waardoor de manier waarop de accountant zijn oordeel vormt wezenlijk verandert.

Doordat sinds 2007 het toezicht op de accountancysector is ingesteld, vindt een toename plaats in de standaardisatie van werkzaamheden. Standaardisatie leidt tot een hogere mate van efficiëntie en controleerbaarheid. Dit is een kenmerk van de bureaucratische organisatievorm waarin accountancy is ingebed, maar de controleerbaarheid is ook een middel voor de toezichthouder om haar taak uit te kunnen voeren.

Ook professionele waarden zijn aan verandering onderhevig. Waar vroeger de accountant in eerste instantie werd gezien als de vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer, richten de waarden zich nu met name op een hoge mate van expertise en kennis. Sommige waarden zijn echter niet veranderd, zoals het hebben van een professioneel-kritische instelling. Deze wordt gekenmerkt door gedragingen als het stellen van 'waarom' vragen, het uitstellen van een oordeel, het opvragen van (aanvullend) bewijsmateriaal, en het inschatten van de correspondentie tussen het doel en de daarvoor uitgevoerde werkzaamheden (Suddaby et al., 2009). Tevens blijft professionele oordeelsvorming als onderdeel van de discretionaire ruimte een onverminderd relevante eigenschap van de accountant (Bik, 2010:27). Zeker in het licht van ontwikkelingen als automatisering, zal in verhouding het vermogen tot oordeelsvorming zwaarder gaan wegen dan de kritische instelling. Zowel verantwoordingen als werkzaamheden die interpretatie vereisen, worden namelijk in mindere mate geautomatiseerd (Lombardi, Bloch & Vasarhelyi, 2015).

Zoals eerder verondersteld, verandert professionele identiteit op het moment dat te internaliseren waarden veranderen. Carnegie en Napier (2010) signaleren een verschuiving van een traditionele identiteit, die wordt gekenmerkt door een sterke onafhankelijkheid en focus op

het publiek als primaire opdrachtgever, naar een meer moderne identiteit. Accountants zijn zich nog steeds bewust van de maatschappelijke rol. Zij willen toegevoegde waarde leveren aan de klant, maar tegelijkertijd voldoen aan de eisen die door de werkgever worden gesteld aan de kwaliteit en het rendement van de werkzaamheden (Bamber & Iyer, 2002; Suddaby et al., 2009).

Deze ontwikkelingen leiden tot voortdurende reïnteracties die plaatsvinden tussen beoefenaars, professionele organen, organisaties en het publiek als vertegenwoordiger van de samenleving en tot nieuwe interpretaties en representaties van die interacties. De professionals werkend in de professie ontwikkelen door toedoen van tijd en omgeving andere professionele waarden, die op basis van het professionele karakter van de accountancy in meer of mindere mate die van een professional is. Verschillende identiteiten kunnen elkaar op dit gebied tegenspreken, waardoor de rol die de accountant inneemt in de maatschappij vervaagt.



## Onderzoeksopzet

### Inleiding

In het theoretisch kader is de professie uiteengezet als een beroep dat kenmerken bevat die gevormd worden door interacties tussen professies, professionals en verschillende belanghebbende groepen. Deze kenmerken worden gerepresenteerd door professionele organen en de daaraan deelnemende professionals, die zich met de professie en hun collega's identificeren. Omgevingsfactoren dragen bij aan hernieuwde interpretaties van kenmerken waar een professie aan zou moeten voldoen, en nieuwe opvattingen over de professie zelf. Dit leidt tot de vraag in hoeverre een klassieke professie zich herkent in de kenmerken waar een beroep aan moet voldoen om een professie te zijn. Nieuwe representaties van de professie kunnen een behoud of afname betekenen van consensus onder individuele beoefenaars over de normen en waarden die de professie behelst. Conflicterende identiteiten kunnen ontstaan, waardoor de groepsidentiteit zwakker wordt en het professioneel ideaal vervaagt.

### Operationalisatie

Het onderzoek concentreert zich op Nederlandse openbare accountants.

Een professie wordt als sociaal construct onder andere gevormd door de uitvoerende macht (Hamilton, 2013). Openbaar accountants zijn in het bijzonder belast met het dienen van het publieke belang, namelijk zekerheid verlenen over (financiële) verantwoording van enige organisatie. Daarom worden voor dit onderzoek individuele accountants gevraagd naar hun perceptie op het accountancyberoep als professie. In de uitvraag naar hun visie en mening, worden de kenmerken die een beroep kwalificeren als professie als uitgangspunt genomen. De mate waarin professionele waarden een rol spelen wordt ondervraagd door de 'principes van goed werk' van Gardner en Shulman (2005): vaardigheid in het uitvoeren van de professie, een wezenlijk besef van de maatschappelijke impact van het werk en de overtuiging dat relevant en prettig werk wordt verricht.

### Overwegingen met betrekking tot de aard en opzet van kwalitatief onderzoek

Het onderzoek kent een fenomenologisch karakter (Creswell & Poth, 2018). Een fenomenologie houdt in dat door interviews en relevant geachte observaties de essentie van een fenomeen op een zo zuiver mogelijke manier worden weergegeven. Het fenomeen in kwestie kan een ervaring, gebeurtenis of concept zijn. In deze studie betreft de accountancy als professie het fenomeen, en wordt ervan uitgegaan dat beoefenaars van dit beroep dat ervaren. De essentie van de beleving van het beroep als professie wordt dus in kaart gebracht. Zowel in de vraagstelling, tijdens de interviews als in het proces van analyseren is het de intentie van de onderzoeker om zich transcendent (Creswell & Poth, 2018) op te stellen. De eigen ervaring, beleving en mening van het beroep als beoefenaar wordt buiten beschouwing gelaten bij het vatten van de essentie. De onderzoeker erkent dat de eigen ervaring zowel positief als negatief effect kan hebben op de loop van het interview. Door haar ervaring zal zij sneller in staat zijn om te begrijpen wat accountants beleven en geen uitleg nodig hebben aangaande bepaalde procedures of afkortingen. Zij kan dus sneller vervolgvragen stellen die de aan te halen thema's uitdiepen. Haar ervaring zal ook een rol spelen bij het aanwenden van onderwerpen die zij passend acht bij het niveau van senioriteit van de deelnemende accountant. Deze gepersonaliseerde voortzetting van de interviews beperkt zich tot de selectie van onderwerpen en zal geen sturend effect hebben op de inbreng van de deelnemer.

De geïnterviewde accountants zijn geworven vanuit een big4-accountantskantoor. Dit betekent dat het kantoor in kwestie tot de vier grootste kantoren van Nederland behoort. De overweging voor de uitvoering van het onderzoek bij een enkel kantoor hebben betrekking op de open toegang tot deelnemers en onderbouwende data. Deze keuze heeft gevolgen voor de validiteit van dit onderzoek. Echter, zijn onderlinge verschillen tussen big-4 kantoren zeer

genueanceerd en hebben de big-4 kantoren samen 59% van het totaal aantal FTE's bij de 30 grootste accountantskantoren in Nederland in dienst (NBA, 2018). Daarom wordt enige mate van validiteit gewaarborgd door gebruik te maken van de toegang tot een big-4 kantoor.

De steekproef van deelnemers wordt samengesteld op basis van het functieniveau, de locatie van het kantoor en het aandeel van mannen en vrouwen. Een voorwaarde voor deelname is het bezit van de RA-titel of enige vordering in de praktijkstage. Het personeelsbestand van het kantoor wordt gereflecteerd in de steekproef. Dit betekent dat in verhouding meer assistent accountants dan gevorderde accountants worden geworven, meer accountants die in de randstad opereren dan buiten de randstad, en meer mannelijke dan vrouwelijke accountants. Deze wijze van steekproefbepaling correspondeert met de *typical-case sampling* zoals uiteengezet door Cresswell en Poth (2018). Binnen het kantoor zijn verschillende focusnetwerken actief die als doel hebben een bepaalde leeftijdsgroep, functiegroep of gendergroep te vertegenwoordigen. Om een zo volledig mogelijk beeld te verkrijgen van de accountancy als professie, kunnen de interviews ook plaatsvinden met een afvaardiging van deze netwerken. Op basis van de voorschriften omtrent fenomenologisch onderzoek worden 15-20 interviews gehouden (Cresswell & Poth, 2018).

De interviews zijn vertrouwelijk en worden exclusief gebruikt voor onderzoeksdoeleinden. De transcripten worden niet gedeeld met de onderzoeksinstelling of andere leden van het accountantskantoor. De anonimiteit van de deelnemers blijft behouden. Zij worden vooraf om hun medewerking gevraagd en worden in de resultatensectie van het onderzoek slechts benoemd met leeftijd en gegeneraliseerde functienaam.

### Voorlopige Topiclijst

De voorlopige topiclijst spitst zich toe op de visie op en perceptie van beoefenaars ten aanzien van de accountancy als professie. De context waarin deze visie zich heeft ontwikkeld, wordt tevens bevraagd. Er wordt gestreefd naar een iteratief interview met ruimte voor eigen inbreng door de deelnemer en interactie tussen deelnemer en onderzoeker. De topiclijst wordt toegepast in een tweetal interviews, waarna zij geanalyseerd worden om de geschiktheid van de topiclijst ten aanzien van het verkrijgen van betrouwbare en valide gegevens te beoordelen. Op basis van de evaluatie vindt een eventuele aanpassing van de topiclijst plaats.

De interviews worden getranscribeerd en geanalyseerd door middel van het analyseprogramma Atlas.ti, waarin door open, axiaal en selectief coderen constructen worden geïnterpreteerd die de essentie van het accountantsberoep en de overeenstemming met professionele karakteristieken op valide wijze weergeven. Daarnaast wordt correspondentie met de uiteengezette theorie gezocht en worden verschillen dan wel nieuwe inzichten nader belicht.

De topiclijst kan worden geraadpleegd in Bijlage 1.

## Resultaten

### Het interviewproces

In totaal zijn 16 medewerkers van een big4 accountantsorganisatie geïnterviewd voor dit onderzoek. Het eerste interview diende als pilotinterview. Alle interviews zijn individueel afgenomen en hebben op een fysieke locatie plaatsgevonden. Door het gebruik van afgesloten ruimtes, vaak op het kantoor waar de accountant doorgaans werkzaam is, is voldoende sociale veiligheid gewaarborgd en focus op het interview mogelijk gemaakt. De interviews omvatten een tijdsbestek van minimaal 45 en maximaal 120 minuten. *Typical-case* sampling is toegepast om een juiste representatie van het personeelsbestand te verkrijgen zoals genoemd in hoofdstuk drie. Middels *snowball* sampling als aanvulling op *typical-case* sampling is een voldoende aantal accountants geïnterviewd. De spreiding van respondenten over functieschalen is meer gebalanceerd dan het initieel beoogde piramidemodel. Dit heeft echter een positieve impact op de resultaten, omdat uit de analyse blijkt dat het professioneel besef van accountants toeneemt naarmate zij een hogere functie bekleden. In verhouding is dus in de huidige steekproef meer informatie aangaande de professionaliteit van het accountantsberoep verkregen, waardoor een beter onderbouwde essentie kan worden gevormd. Er is geen gebruik gemaakt van focusnetwerken voor de interviews omdat voldoende respons via de aangegeven manieren van steekproefvorming is verkregen en dit logistiek niet mogelijk was om te organiseren.

Tevens zijn respondenten geïnterviewd die naast hun werkzaamheden in de controlepraktijk een gerelateerde functie vervullen binnen dezelfde organisatie. Om de validiteit van de resultaten te beoordelen zijn korte interviews met medewerkers van verschillende afdelingen gehouden die zich niet bezighouden met de controle van jaarrekeningen, maar wel ingeschreven zijn in het Register voor Openbaar Accountants. Deze afdelingen betroffen de ondersteunende praktijk, de samenstelpraktijk en de compliance praktijk. Afgezien van nuanceverschillen zijn geen aantoonbaar andere opvattingen in deze interviews gesignaleerd. De interviewdata van de respondenten die hun controlefunctie combineren met een andere functie zijn dus voldoende verenigbaar en geschikt om op te nemen in de analyse.

Van twee interviews is geen transcript beschikbaar. Één hiervan betreft het pilot-interview. Van het andere interview zijn notulen beschikbaar, omdat de accountant in kwestie de voorkeur gaf aan schriftelijke notulen in plaats van een audio-opname. In het transcriptieproces heeft de onderzoeker bij eigennamen gekozen voor een alternatief dat de functie van de eigenaam weergeeft, zoals 'kantoor' voor de naam van het kantoor en 'collega' voor de eigenaam van een collega. Omwille van taalkundige divergentie tussen spreek- en schrijftaal, zijn verschillende transcripten met spreekwoordelijke uitdrukkingen of grammaticale inconsistenties zo waarheidsgetrouw mogelijk vertaald naar taalkundig correcte informatie.

## Descriptieve gegevens van de deelnemers

In Tabel 1 zijn de gegevens van de respondenten opgenomen, waarvan de transcripten in de analyse zijn gebruikt. In Tabel 2 zijn de gegevens van de respondenten opgenomen die ter validatie zijn geaudieerd.

**Tabel 1. Descriptieve gegevens van de respondenten voor analyse**

	Functie	Tweede functie	M/V	Titel	Datum	Locatie Interview (Kantoor)	Ervaring (jaar)
Pilot	Manager	Kwaliteitsbewaking	M	RA	11-4	Amsterdam(Amsterdam)	14
1	Senior Manager	n.v.t.	M	RA	12-4	Amsterdam(Amsterdam)	10
2	Senior Manager	Ondersteuning	V	RA	15-4	Amsterdam(Amsterdam)	12
3	Gevorderd Assistent Accountant	n.v.t.	M	Praktijkstage	15-4	Amsterdam(Amsterdam)	4
4	Partner	n.v.t.	V	RA	18-4	Zwolle (Zwolle)	19
5	Assistent Accountant	Recruitment	V	Praktijkstage	18-4	Zwolle (Zwolle)	3
6	Assistent Accountant	n.v.t.	M	Praktijkstage	26-4	Amsterdam(Amsterdam)	3
7	Gevorderd Assistent Accountant	n.v.t.	V	RA	29-4	Amsterdam(Amsterdam)	5
8	Gevorderd Assistent Accountant	n.v.t.	M	Praktijkstage	1-5	Amsterdam(Amsterdam)	4
9	Senior Manager	Methodologie	M	RA	3-5	Den Haag (Den Haag)	10
10	Assistent Accountant	n.v.t.	M	Praktijkstage	9-5	Veenendaal (Arnhem)	3
11	Manager	n.v.t.	M	RA	10-5	Amsterdam(Amsterdam)	8
12	Manager	Kwaliteitsbewaking	M	RA	10-5	Amsterdam(Amsterdam)	10
13	Senior Manager	n.v.t.	M	RA	13-5	Amsterdam(Zwolle)	13
14	Partner	n.v.t.	M	RA	16-5	Eindhoven (Eindhoven)	17
15	Senior Manager	n.v.t.	V	RA	17-5	Den Haag (Den Haag)	12

**Tabel 2. Descriptieve gegevens van respondenten voor validatie**

	Functie	Afdeling	M/V	Titel	Datum	Locatie
1	Manager	Audit/Samenstel	V	RA	20-5	Arnhem
2	Partner	Samenstel	M	RA	20-5	Arnhem
3	Partner	Samenstel	V	RA	23-5	Venlo
4	Manager	Duurzaamheid	M	RA	23-5	Amsterdam

### Verloop van het interviewproces

Gedurende het interviewproces en op basis van de pilot zijn verschillende voorbeeldvragen op de topiclijst aangepast. De vraag werd niet goed begrepen of het stellen van gepersonaliseerde vragen leidde tot meer waardevolle informatie. Voorafgaand aan interview vijf is de vragenlijst eenmaal aangepast. Voor de volgende vragen zijn derhalve uit de eerste vier interviews geen concrete resultaten beschikbaar:

1. Wat vind je leuk en niet leuk aan je werk?
2. Hoe hebben professionele waarden zich bij jou ontwikkeld?
3. Welke rol neemt de accountant aan in de maatschappij? Hoe weet je dat? En in het publieke debat?
4. Hoe weet je wat er van je verwacht wordt als accountant?
5. Hoe moet een accountant zich bewijzen?
6. Voel je je verantwoordelijk voor de negatieve media-aandacht?

Vraag één is opgenomen in de vragenlijst om te kunnen inventariseren welke aspecten van het werken als accountant als leuk worden ervaren en in hoeverre zij overeenstemmen met professionele waarden en kenmerken. Daarnaast dient de vraag als introductie en het wekken van enthousiasme bij de deelnemer om een vruchtbare grond voor vervolgvragen te creëren. Vraag twee wordt gesteld om na te gaan op welke manier het professionalisatieproces van de betreffende accountant is verlopen. Vragen drie tot en met vijf zijn gerelateerd aan de maatschappelijke functie en op welke manier deze wordt vertaald door accountants. Vraag zes richt zich op de mate van verbondenheid tussen accountants, met name ten aanzien van accountants die in de media negatief zijn belicht.

Deze vragen betreffen voorbeeldvragen uit de topiclijst. De topics zijn tussen beide versies van de topiclijst niet gewijzigd. De nieuwe versie van de topiclijst is opgenomen onder Bijlage 2.

Tijdens de interviews viel op dat de deelnemers niet altijd op de hoogte waren van het begrip professe. Als hierom werd gevraagd heeft de onderzoeker dit begrip uitgelegd door te wijzen op een beroep dat aan bepaalde kenmerken voldoet. Hierbij zijn kenmerken als een speciale opleiding, opname tot een groep, het exclusieve recht om over een kennisdomein te beschikken, discretionaire ruimte en de representatie van een publiek belang, in verschillende samenstellingen gebruikt.

## Analyse van de Interviews

Op basis van analyse van de interviews met de accountants, zijn zeven thema's ontsloten welke hun beleving van en de ervaring met de professie representeren. De thema's zijn herleidbaar tot de maatschappelijke relevantie, professionaliteit en de beleving van goed werk.

### Maatschappelijke relevantie

#### Vertrouwen

De accountants die zijn geïnterviewd vinden het vertrouwen dat de accountant teweeg brengt in de maatschappij het primaire bestaansrecht van hun vak. Vertrouwen wordt gezien als een voortvloeisel van de gezamenlijke inspanningen van de accountants. Het product dat zij leveren is een verklaring die past bij de financiële gegevens waarover hij is uitgegeven.

Interviewer: "Op welke momenten merk je het meeste van die vertrouwensrol?"

Accountant: "Het is een stuk ervaring dat je opdoet. Je ziet altijd dat thema vertrouwen wel terugkomen: zijn de cijfers goed en kan ik ermee naar buiten treden? Klanten hechten echt wel veel waarde aan wat de accountant ervan gevonden heeft. Het kan zich in bepaalde voorbeelden meer of minder prominent voordoen maar de rode draad is toch wel de gedachte dat het is getoetst, zowel bij de klanten als bij andere gebruikers.. Dat zie je ook gewoon. Als je start met je opleiding ben je daar nog niet zo van bewust, maar zeker in een eindverantwoordelijke rol waarin je te maken hebt met de directie, management en toezichthouders wel. Dan zie je dat heel duidelijk in de gesprekken naar voor komen. Welke vragen stellen ze, wat willen ze weten? Dat is wel een rode draad hoor." (Partner, vrouw, 19 jaar ervaring)

Het bieden van zekerheid maakt de professie ook kwetsbaar; voor een accountant is het vrijwel onmogelijk om volledige zekerheid te bieden terwijl ze aangeven dat dit vaak door de maatschappij wel verwacht wordt. Ze noemen dit de vertrouwens- of verwachtingskloof. Een groot deel van het proces om tot een verklaring te komen is niet bekend bij de maatschappij. Accountants voeren een risico-gerichte controle uit, gebaseerd op steekproeven die worden geëxtrapoleerd. . Zij moeten vaak uitspraak doen over een 'grijs gebied', waar anderen makkelijk een andere mening over kunnen hebben. Bovendien wordt een bepaalde materialiteit in acht genomen en wordt slechts een redelijke mate, geen volledige mate, van zekerheid afgegeven. De kans op een fout wordt, naast het niet volledig doorgronden van een administratie, ook vergroot door de organisatorische context van personeelstekort, tijdsdruk en het managen van meerdere opdrachten tegelijkertijd.

Interviewer: "Hoe weet jij dat jij het wel goed doet?"

Accountant: "Ja goede vraag. Je gaat met goede intentie erin. Maar ook als je dat hebt gaat er altijd wel iets mis. Je geeft een redelijke mate van zekerheid en je controleert niet elke transactie. Zeker op volledigheid moet je ook dingen aannemen en steunen op uitspraken van het management, ze kunnen bewust iets voor je achterhouden. Er kan meer gebeuren dat je niet kunt ontdekken dan andersom. Ik denk wel dat ik het goed doe, het klinkt een beetje arrogant, maar ik doe mijn best en ik doe zoals het moet. Maar ik weet dat het nooit genoeg is. We hebben geen vakgebied met zwart witte regels en je geeft een redelijke mate van zekerheid." (Senior Manager, man, 13 jaar ervaring)

Accountants ervaren ook dat de maatschappij een vertekend beeld heeft van de functie van een accountant, wat volgens hen het resultaat is van beperkte communicatie tussen de beide partijen. Zo wordt door accountants geen duidelijke grens aan de strekking van de werkzaamheden gesteld. De media daarentegen berichten overwegend negatief over accountants en houden hun verantwoordelijk voor een gebrekkige kwaliteit van de dienstverlening en het verzuimen van werkzaamheden, waarvan accountants zelf vinden dat zij daar niet toe in staat zijn. De accountants zien een grotere rol weggelegd voor de beroepsgroep in het communiceren van zowel de beperkingen van de dienstverlening als gebeurtenissen waarin de accountant wel, bijvoorbeeld bij een indicatie tot fraude, juist heeft gehandeld. Daarnaast bestaat de externe beeldvorming van accountants als personen uit boekhouder, belastingadviseur of iemand die cijfers controleert. Dit doet echter geen recht aan de richtlijnen waaraan een accountant moet voldoen.

Vertrouwen kan zich echter ook positief uiten. De accountants ervaren dat met name de klanten waarde hechten aan de dienstverlening en de verklaring die af wordt gegeven. Zij benadrukken ook het verschil in inzicht in de werkzaamheden tussen de klant en het maatschappelijk verkeer. Door de nauwe relatie met de klant is dit voor een klant duidelijker dan voor het maatschappelijk verkeer. Dit ligt ook aan de wijze van rapportering door de accountant. Een klant krijgt doorgaans een uitgebreid rapport, ook wel een accountantsverslag genoemd, waarin informatie over de risicogebieden, de controlemaatregelen, de bevindingen en verslaggeving wordt opgenomen. Het maatschappelijk verkeer wordt middels de verklaring geïnformeerd over het 'getrouwe beeld'.

### Dienstverlening

Een verenigbaar thema is de dienstbaarheid van accountants richting de maatschappij met betrekking tot de kaders waarbinnen de controlefunctie wordt uitgevoerd. Enerzijds vinden accountants dat zij meer moeten communiceren wat de grenzen van hun dienstverlening zijn en zijn ze van mening dat dit voorheen te weinig werd gedaan. Ten opzichte van een aantal jaar geleden neemt de accountant dus een actievare houding aan in het communiceren welke rol hij inneemt in het dienen van het publiek belang. Anderzijds vinden accountants het de verantwoordelijkheid van de maatschappij om een uitspraak te doen over de reikwijdte van die grenzen en zijn ze bereid om grenzen te verleggen en aan de vraag van de maatschappij te voldoen. De accountant behoudt daarbij een belangrijke rol in het aangeven of het verzoek redelijk is en of hij de juiste persoon is om in de toekomst aan die vraag te kunnen voldoen. Deze interactie met de maatschappij uit zich ook in een voortdurend afvragen welke lezersgroepen een jaarrekening bereikt en welke wensen zij zouden hebben.

“De basis van je professie is toch dat vertrouwen. Dan kan je wel volhouden dat je werkt volgens het opgelegde kader, maar als het maatschappelijk verkeer zegt: “dat is allemaal mooi accountant maar wij verwachten dit en wij zoeken dit op basis van wat wij om ons heen zien gebeuren”, dan zal je toch het gesprek moeten voeren.” (Partner, vrouw, 19 jaar ervaring)

Interviewer: “Heeft naar jouw idee de accountant een grotere rol in het ontdekken van fraude?”

Accountant: “De NBA zegt nu van nee. Ik vind dat als het maatschappelijk verkeer dat vraagt, wij er iets mee moeten. En dat wil niet zeggen dat we fraudes moeten ontdekken, maar basisprocedures moeten uitvoeren waarin je de meest voorkomende fraudes moet kunnen detecteren. Dat zou je wel moeten willen doen. Het gaat om vertrouwen, en hoe vertrouwd je een vak als het niet in staat is om fraude eruit te halen. Meer uitleg en transparantie zou daarbij helpen.” (Senior Manager, man, 10 jaar ervaring)

## **Toegevoegde waarde**

De toegevoegde waarde van een controle voor de maatschappij is de zekerheid en het vertrouwen, maar voor een deel van de accountants wordt dit ook als waardering voor de eigen prestatie gezien. Een groot deel van de respondenten vindt de dienstverlening aan de klant in de vorm van een kwalitatief product, namelijk de jaarrekening, een hogere waardering geven aan het dagelijkse werk dan de veronderstelling dat op dagelijkse basis vertrouwen aan het maatschappelijk verkeer wordt gegeven.

Accountants waarderen de natuurlijke adviesfunctie die zij bij de klant hebben en geven dikwijls de aanbevelingen omtrent het stelsel van interne beheersmaatregelen als voorbeeld. Zij beschouwen zulk advies ook als indirect bijdragend aan het vertrouwen, omdat een kwalitatief goede administratie bij de klant hen helpt bij het goed en tijdig uitvoeren van een controle. Hierin verschillen de opvattingen wel, omdat een goede relatie met de klant voor sommige accountants ondergeschikt is aan de kwaliteit die wordt geleverd.

“De interactie met mensen vind ik ook mooi aan het vak. Dat wordt niet door iedereen gezien. De gebruikers zien alleen de cijfers, maar om dat te controleren, moet je eerst de processen snappen en daarvoor met mensen praten en interactie hebben. In die processen zitten ook zaken die je mee kunt geven om organisaties te laten groeien. Hebben jullie hier aan gedacht of dit zwakke punt gezien, doe er dan wat mee.” (Senior Manager, vrouw, 12 jaar ervaring)

“De interim vind ik ook heel erg leuk. Ik vind het leuk om met de klant mee te praten, ervaring op te doen, te zien en te leren. Daar haal ik energie uit: met veel mensen spreken en veel over de business praten. Je bent wel accountant, maar het menselijke aspect vind ik interessanter dan de debiteurenpost controleren.” (Gevorderd Assistent, man, 4 jaar ervaring)

Interviewer: “Wanneer ben je geslaagd als accountant?”

Accountant: (...) “Ik lever liever een goede jaarrekening dan dat ik de klant tevreden stel. Dan is hij maar boos. Een goede klantrelatie is een bijkomstigheid voor mij.” (Partner, man, 17 jaar ervaring)

## **Professionaliteit**

### **Professioneel karakter**

Als wordt gevraagd of het beroep van openbaar accountant een professie is, vinden alle accountants na enige uitleg dat accountancy wel een professie is. Ze maken dit op uit evidente kenmerken als de dominantie over een kennisdomein en het volgen van een specifieke opleiding. Ook de opname in het register als blijk van de beschermde status van het beroep wordt beaamd. Het representeren van een culturele waarde wordt door iedereen bevestigd als het primaire doel van het beroep, en onderstreept daarmee haar bestaansrecht.

Interviewer: “Vind je dat accountancy een professie is?”

Accountant: “De ingrediënten zijn wel aanwezig. Ik heb er zelf niet echt over nagedacht maar ik zie de toegevoegde waarde er wel van in. Dat er toch een bepaald normenkader ligt waar je je aan moet houden zodat niet iedereen zomaar een verklaring kan uitgeven.” (Manager, man, 10 jaar ervaring)

Interviewer: “Zou jij zeggen dat accountancy een professie is?”



Accountant: "Je bent natuurlijk vertrouwenspersoon, dus je geeft een verklaring af, en dat moet beschermd worden om dat te kunnen. Die discretionaire ruimte. De cultuur dat iemand een accountant erkent, een wijs iemand die deskundig is, een organisatie die mensen certificeert. Kan ook niet anders."(Senior Manager, man, 13 jaar ervaring)

Accountants vinden het doorgaans voor hun eigen werkbeleving niet belangrijk dat hun vakgebied wordt bestempeld als professie of een andere vorm van beroep. Dit heeft geen invloed op hoe zij hun werk doen. Een deel van de respondenten vindt het inrichten van de accountancy als professie wel belangrijk als signaal naar de maatschappij, omdat er een zekere drempelwaarde van vertrouwen in de kennis en kunde van een accountant moet zijn om hen in de mogelijkheid te stellen hun werk te doen.

"Er moet wel vertrouwen zijn vanuit de maatschappij, anders kom ik straks bij de klant en denken ze: "Daar is hij weer met zijn aktetas, maar hij kan er toch niks van". Ik wil wel serieus genomen worden in dat ik het goede doe en dat ik te vertrouwen ben. Als dat wegvalt kunnen we wel helemaal gaan stoppen."  
(Gevorderd Assistent, Amsterdam, 4 jaar ervaring)

"Als je een beroep hebt waarbij het gaat om het geven en wekken van vertrouwen dan moet je wel professional zijn volgens bepaalde waarden en *behaviour*. Want hoezo ben je anders te vertrouwen?"  
(Partner, Zwolle, 19 jaar ervaring)

### Professionele waarden

Verschillende professionele waarden worden benoemd door de respondenten. De meesten vinden het hebben van een kritische houding aangaande alles wat door de klant wordt gecommuniceerd ter onderbouwing van haar beweringen in het jaarverslag een cruciale eigenschap. Ze noemen deze eigenschap zelfs 'standaard'. Accountants moeten vervolgens ook de constructieve dialoog aan kunnen gaan met de klant over wat zij op basis van de gestelde kaders moeten concluderen, en wat op basis van kennis, ervaring, en het in ogenschouw nemen van de functie van de jaarrekening, de beste keuze is als de kaders ruimte laten voor interpretatie. Accountants vinden het inherent aan het vak om ervaring op te doen ter vorming van een mate van professionele oordeelsvorming. Dit ligt ten grondslag aan het vermogen om financiële stukken te kunnen toetsen aan een norm, waarvan wordt gezegd dat deze niet altijd uitputtend is. Er is ervaring en inzicht nodig om te kunnen toetsen. Dit duidt op een mate van discretionaire ruimte in het beroep.

Interviewer: "En wat bedoel je precies met die professionaliteit?"  
Accountant: "Als wij documenten krijgen is het standaard dat we daar kritisch naar kijken. Kunnen we er wel wat mee?"(Assistent accountant, man, 3 jaar ervaring)

Accountant: "We hebben een vakgebied waarin geen zwart en wit is, meer grijs. Zit je in lichtgrijs is het goed, en in donkergrijs ook, alleen je moet het wel kunnen aantonen."(Senior Manager, vrouw, 12 jaar ervaring)

Andere waarden die onder de deelnemers worden gedeeld zijn de wil te investeren in zichzelf en te blijven leren en ontwikkelen. Ze willen het graag altijd goed doen, ook al worden ze daar soms in beperkt door invloeden die niet altijd te voorspellen zijn. Dit kan zijn een onderbezet of kwalitatief inferieur team, een onvoldoende oplevering door de klant of het te krap plannen van de werkzaamheden. Een lerende instelling kan niet zonder collega's die tijd investeren in coachen en het bijbrengen van benodigde vaardigheden. Er wordt gezegd dat iedereen hier

belang bij heeft, omdat mensen worden getraind om in een vervolgoopdracht zelfstandiger te werk te gaan. Hierdoor ontwikkelt degene die de rol van coach op zich heeft genomen meer vertrouwen in de vaardigheden van het team.

Accountant: "Het is niet zo dat als je RA bent je weet hoe je een jaarrekening moet controleren. Want je doet het uiteindelijk niet meer zelf. Je hebt een team dat het voor jou uitvoert. En dat zijn mensen met niet veel ervaring, dus het aansturen staat centraal in de controle. Dat is uiteindelijk ook vliegreuen maken en veel ervaring opdoen. Ik vind het ook echt een ervaringsberoep. Je moet ook veel gezien hebben, veel grote opdrachten hebben gedaan." (Senior Manager, man, 10 jaar ervaring)

Professionele waarden evolueren met functielagen. Het professionele besef van de rol die een accountant speelt voor de klant, dringt eerder door dan het besef van de rol richting de maatschappij. De mate van internalisatie van professionele waarden is afhankelijk van de ervaring met klanten, teams of reviews. Ook de leeftijd en het functieniveau spelen een rol, net als de omgeving waarin de professeie gedurende het socialisatieproces zich heeft ontwikkeld. Elke accountant verschilt daarom in de manier waarop hij zijn werk uitvoert. Overigens is wel het algemene beeld dat de geldende basiswaarden, dat wil zeggen de fundamentele beginselen zoals opgenomen in de Handleiding Regelgeving Accountancy en de notie dat accountants een publiek belang dienen, voor iedereen gelijk zijn.

Interviewer: "Waar komt jouw professionele besef vandaan?"

Accountant: "Je krijgt wel 180.000 keer te horen in de opleiding dat de accountant belangrijk is en een rol heeft en dat hij betrouwbaar moet zijn. Op dat moment heb je er nog niet een beeld bij, maar het blijft wel hangen. En als je hier gaat werken krijg je te maken met verschillende teams en mensen. Sommigen willen alles weten en horen en gaan er heel streng in. Dan neem je dat ook mee. Je gaat niet als enige teamlid dan iets anders doen. Zo word je dan gevormd." (Gevorderd Assistent, man, 4 jaar ervaring)

De verbondenheid tussen accountants onderling is beperkt. Men geeft wel aan zich verbonden te voelen met directe collega's, maar verklaren dit door de intensieve samenwerking, de overeenkomst in generatie of de aansluiting bij elkaar op persoonlijk vlak. De ervaringen die worden gedeeld omdat hetzelfde beroep wordt uitgeoefend biedt wel een basis voor wederzijds begrip, maar het zijn van accountant is geen indicatie tot een gevoel van groepsidentiteit. De algemene overtuiging is dat professionele waarden wel worden gedeeld, maar per persoon verschillend gedrag teweeg brengen op basis van ervaring en persoonlijkheid. Als dit gedrag teveel verschilt onder accountants, voelen zij zich wel minder verbonden dan wanneer zij gelijkgestemd zijn.

Interviewer: "Is accountant zijn ook een verbindende factor, op basis van de professionele waarden?"

Accountant: "Soms heb je andere ideeën over hoe je werkzaamheden moet uitvoeren en wat je moet doen, dan heb je die verbondenheid minder. Maar met sommige accountants deel je je denkwijze, en lig je op een lijn. Dan werkt het heel fijn. Dan ben je samen met iets bezig. Dat werkt ook goed voor het team." (Assistent Accountant, man, 3 jaar ervaring)

Een indicator tot weinig verbondenheid blijkt ook uit de verantwoordelijkheid die accountants hebben ten opzichte van hun deviante collega-accountants, welke negatief in de media worden

bejegend. Met uitzondering van enkele accountants, voelen de meesten zich niet aangesproken als de accountancy negatief gepositioneerd wordt. Zij hebben het idee het zelf wel goed te hebben gedaan, verplaatsen zich niet in de betrokkene of kunnen zich niet verenigen met de grondslagen voor het negatieve oordeel. Accountants hebben ook niet de neiging zich uit te spreken over de gebeurtenis in kwestie. Mits de berichtgeving niet leidt tot verplichte procedures, heeft het geen invloed op de werkwijze van de ondervraagde accountants.

Interviewer: "Voel jij je verantwoordelijk voor negatieve nieuwsberichten?"

Accountant: "Nee eigenlijk niet. Het voelt meer als een ver-van-mijn-bed-show. Het zijn in principe incidenten, maar waar rook is, is ook vuur. Het zijn geen dossiers waar ik mee te maken heb gehad of mensen waar ik mee heb gewerkt. Je staat er ver vanaf." (Manager, man, 10 jaar ervaring)

## Functionele invulling

### Goed doen

Accountants hebben de intentie om goed werk af te leveren en doen daar hard hun best voor. Verder vinden zij het belangrijk om kritisch te zijn op alles wat zij van de klant ontvangen. Als accountants meer ervaring opdoen en minder uitvoerende werkzaamheden gaan doen, gaat het gevoel een belangrijke rol spelen. Dit gevoel is afhankelijk van de overeenstemming tussen de uitgevoerde werkzaamheden, de bevindingen die daaruit zijn voortgekomen, de teamprestatie en de interactie met de klant. Uiteindelijk vinden accountants het afgeven van een goede verklaring de belangrijkste indicatie van een goed resultaat.

Als men in hogere functies opereert worden zaken als aansturing van het team, coaching, en het ontvangen van een redelijke vergoeding voor de dienst, genoemd als indicatie voor een goede prestatie.

Interviewer: "En wanneer weet je dat je genoeg gedaan hebt?"

Accountant: "Ja dat is een gevoel hè. Goed. Je hebt een review gedaan. Voor de verklaring getekend wordt moet je dat gevoel hebben in ieder geval. Ik moet het idee hebben dat ik snap wat er staat, snap waar de cijfers vandaan komen, en dat ze goed zijn. Professional *judgement* pas je toe om te zeggen wanneer iets goed is. Je moet naar eer en geweten tegen jezelf kunnen zeggen dat het goed is. Goed genoeg in ieder geval."

[...]

"En daar zit het probleem bij veel mensen. Wat is dan juist, en wat is dan die kwaliteit? En wat vinden we dan wat die norm is? En hoe kan je zeggen dat iets goed is als je niet weet wat goed is?" (Senior Manager, man, 10 jaar ervaring)

Accountants weten echter niet altijd of zij het wel goed doen. Dit ligt aan de toegenomen administratielast die is opgelegd naar aanleiding van reviews van controledossiers. Accountants hebben het idee dat vormvereisten prioriteit hebben boven de daadwerkelijke inhoud van de werkzaamheden en vragen zich daarom af wanneer wat zij doen goed genoeg is. Veel van hen grijpen daarom terug op de eigen overtuiging van wanneer de controle goed genoeg is.

Interviewer: "Doet de berichtgeving iets met hoe jij je werk doet?"

Accountant: "Ja, het is lastig om te bepalen wat er dan van je wordt verwacht. Ik krijg weleens terug dat ik de lat te hoog heb gelegd, maar dan denk ik: "Volgens mij is dit wat we uiteindelijk willen". Als je het daar niet over eens bent, wat is dan kwaliteit en de norm? Dan ben je je eigen interpretatie aan het geven. Je wilt het wel graag goed doen en probeert je

werk te verbeteren. Je moet dan maar doen wat jij denkt dat het beste is.”(Gevorderd Assistent, vrouw, 5 jaar ervaring)

### Geslaagd zijn

Professionele waarden zijn ook verbonden met hoe accountants een invulling geven aan het geslaagd zijn. Dit wordt zowel vanuit karaktereigenschappen als het controleproces als het eindresultaat benaderd. Het bezitten van een kritische instelling is echter een voorwaarde om geslaagd te zijn als accountant. Verder wordt het gewaardeerd als het klantcontact vriendelijk is geweest, maar de accountant wel gezonde discussies heeft kunnen voeren over bevindingen en standpunten.

Interviewer: “Wanneer ben je geslaagd als accountant?”

Accountant: “[...] Voor iedereen geldt dat hij er alles aan gedaan heeft. Met een professioneel kritische houding heb ik keihard mijn best gedaan om zoveel mogelijk bewijs te verzamelen en mijn steentje bij te dragen aan het proces. En dan is het goed. En ook dat de partner vertrouwen in en zicht op het team heeft en weet wat er gedaan is. Hij moet vol vertrouwen zijn krabbel ergens onder kunnen zetten. Het is wel een optelsom van alle teams en controles waar je bij betrokken bent.”(Gevorderd Assistent, man, 4 jaar ervaring)

Interviewer: “En wanneer ben je als accountant geslaagd?”

Accountant: “Ja, lastige vraag. Ik vind niet als de klant tevreden is, dat is gewoon mooi meegenomen. Als je een goede controle hebt gedaan. Als je zelf het gevoel hebt ik heb nu voldoende gezien om te zeggen dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft.” (Senior Manager, man, 13 jaar ervaring)

### Essentie

Accountants ervaren de professie als een beroep waarin vertrouwen heerst en waar waarde aan wordt gehecht door zowel de klant als het maatschappelijk verkeer, ondanks berichten over gebrekkige kwaliteit en een vertekend beeld van de dienst die een accountant levert.

Vertrouwen geven is daarin de kern en vormt het bestaansrecht, maar ook een voortvloeisel uit een complexe set aan procedures waar vakkennis en ervaring voor nodig is. Accountants benoemen professionele waarden als een kritische houding en het vermogen om te oordelen, maar ook het vermogen om in teamverband een prestatie te leveren als voorwaarden voor het zijn van een goede accountant. Ook al zijn bepaalde basiswaarden gedeeld en bij iedereen bekend; zij hebben bij iedereen een verschillende uitwerking door een wisselend proces van socialisatie. De kaders van de professie zijn aan verandering onderhevig, maar het geven van vertrouwen aan financiële informatie als de essentie van het beroep, zal het blijven legitimeren. Door de dynamiek in de sector worstelen accountants met de vraag wanneer zij voldoende werkzaamheden hebben verricht om tot een oordeel te komen. Zij vinden dat de huidige manier waarop die vraag wordt beantwoord door de externe toezichthouder, namelijk het voldoen aan formele en administratieve vereisten, geen indicatie is van een goede kwaliteit van de werkzaamheden.

## Conclusie en Discussie

### Beantwoording van de onderzoeksvraag

Middels het afnemen van 16 interviews met openbare accountants van een big4-kantoor in Nederland, is getracht de essentie van de professie van accountant te verwoorden en de in de inleiding geschetste onderzoeksvraag te beantwoorden:

“Welke betekenis geven accountants aan de accountancy als professie in Nederland en in hoeverre onderschrijven zij haar professionele waarden?”

De literatuur over professies spreekt onder andere van een professie als een beroep een bijzondere status aanneemt in de maatschappij en daarbij een bepaalde culturele waarde vervult. In die rol heeft de professie het exclusieve recht om te beschikken over een kennisdomein. Om een professie uit te kunnen voeren, moeten de beoefenaars, naast voldoen aan die kenmerken, de professionele waarden internaliseren door zich te identificeren met andere professionals en gedrag te vertonen dat leidt tot een initiële erkenning en uiteindelijk opname in het veld dat de professie construeert.

Op basis van de resultaten uit deze interviews kan worden gesteld dat accountancy als professie wordt gezien door haar beoefenaars. De kenmerken zoals genoemd in het theoretisch kader worden daarbij onderschreven (Arts et al., 2001, Hamilton, 2013; Schol & Winter, 2012). Tevens worden de maatschappelijke rol die de accountant vervult en de veranderende kaders erkend door alle accountants. Deze kaders hebben invloed op de perceptie van gedragingen die horen bij kwaliteit leveren en geslaagd zijn (Bauer, 2015 ; Suddaby et al., 2009). De term professie leeft echter niet echt onder accountants en ligt niet ten grondslag aan een bepaald professioneel kenmerk of professionele waarde.

Verder is een grote overeenstemming merkbaar in de klassieke waarden zoals het hebben van een kritische instelling en het besef van een groter publiek belang (Arts et al., 2001; Suddaby et al., 2009). De professionele kenmerken en waarden zijn echter niet definiërend voor het vakgebied. Andere, niet-professionele, kenmerken en waarden worden ook genoemd welke cruciaal zijn voor de uitvoering van het werk. Voorbeelden hiervan zijn: het krijgen van gedegen training, het opdoen van ervaring, het verkrijgen van een bepaald gevoel van comfort en het onderhouden van een professionele relatie met de klant.

De algemene consensus is dat (niet-)professionele waarden zich bij iedere persoon anders manifesteren door opgedane ervaringen (Bauer, 2015; Hamilton, 2013;). De conferentie van verschillende gedragingen lijkt te zorgen voor minder verbondenheid met andere accountants; in het bijzonder met accountants die andere opvattingen uitdragen over de wijze waarop zij de professie uitvoeren of met accountants die negatief in het nieuws belicht worden. Deze opvatting is overeenkomstig met het *conflict of identities* (Warren & Alzola, 2009). Uit de interviews blijkt namelijk dat accountants liever de rol van controleur of liever de rol van adviseur willen aannemen, wat overeenkomt met een respectievelijk traditionele en moderne internalisatie van professionele identiteit. De twee identiteiten kunnen botsen omdat een balans moet worden gevonden tussen het waarborgen van een voldoende mate van onafhankelijkheid en het kunnen leveren van toegevoegde waarde aan de te controleren instelling

Accountants legitimeren zichzelf door hun werk gevoelsmatig goed te doen en daarbij uit te gaan van de eigen overtuiging. Ondanks de verschillende waarden die zij hebben opgedaan, willen zij het liefst dat de cijfers in de jaarrekening die zij gecontroleerd hebben een getrouw beeld geven van de werkelijkheid. Dit wordt volgens hen ook verwacht door de gebruikers van het rapport.

### Gedachtegoed

Hoewel de accountants, na een korte typologische uitleg van dit begrip, hun beroep wel zouden karakteriseren als professie, hechten zij weinig waarde aan de bestempeling van accountancy als professie voor hun eigen beoefening. Het onderscheid dat door deze karakterisering wordt

gemaakt is met name van belang voor de maatschappij, omdat een bepaalde basis voor vertrouwen wordt gewekt. Hierin vindt een kleine tegenstrijdigheid plaats, ten eerste omdat een professie bepaalde privileges voortbrengt welke de beoefenaars in staat stellen om het werk te doen dat zij leuk vinden. Verschillende aspecten van het werk die als motiverend worden ervaren, zijn enerzijds de mogelijkheid om kennis op te doen over de bedrijfsvoering bij verschillende bedrijven en anderzijds om een oordeel te vellen over zowel processen als financiële verantwoording op basis van verzameld materiaal. Deze aspecten hangen samen met de classificatie van het beroep als professie. Deze koppeling wordt mogelijk niet gelegd omdat men zich niet eerder bewust was van het onderscheid.

Ten tweede werpt de focus op de vastlegging van werkzaamheden, ook wel genoemd *form over substance* (vorm over inhoud), de vraag op welke kwaliteit verwacht wordt van een accountant en wat kwaliteit op dit moment betekent. Het gevolg hiervan is, ondanks de verhoogde kwaliteitsstandaarden, dat onduidelijke en gefragmenteerde beelden ontstaan over wanneer voldoende werkzaamheden zijn uitgevoerd om een verklaring te kunnen afgeven. Accountants grijpen daarom terug op de eigen perceptie van kwaliteit. Dit komt niet overeen met de kwaliteit die beoogd wordt door de toezichthouder. Deze wijze van vastlegging ontnemt in veel gevallen de professionele oordeelsvorming van de accountant, waardoor een belangrijke professionele waarde en professioneel kenmerk verdwijnt. Regulatie werd eerder al gezien als indicatie van deprofessionalisatie (Carnegie & Napier, 2010; Freidson, 1983; Hamilton, 2013; Warren & Alzola, 2009).

Ten derde wordt niet opgemerkt dat accountants zich op basis van hun professionele waarden verbonden voelen, terwijl zij wel de geldende normen en waarden erkennen die passen bij hun senioriteit. Er bestaat weinig verantwoordelijkheidsgevoel jegens accountants die niet volgens de norm te werk gaan. Deze bevinding indiceert dat een ander mechanisme dan verbondenheid de socialisatie van professionele waarden aanstuurt. Een mogelijke verklaring zou kunnen zijn dat professionele waarden ingebed zijn in de organisatie en in de beoordelingsstructuur. Dit zou een positief signaal kunnen zijn, maar ook een signaal dat socialisatie sterk afhankelijk is van interactie met collega's in de directe omgeving welke gemoeid zijn met opleiding, training en coaching van minder ervaren accountants. Dit is eerder onderzocht onder accountancystudenten in het Verenigd Koninkrijk (Hamilton, 2013). Verbondenheid tussen dezen op basis van professionele waarden zou een relatie kunnen hebben met welke waarden op welke manier worden aangeleerd. Er is echter vervolgonderzoek nodig om deze relatie verder in kaart te brengen.

### **Implicaties voor relevante partijen**

Omdat dit onderzoek voor een selectie, op basis van de overwegingen in hoofdstuk drie, van openbaar accountants weerspiegelt hoe zij hun vakgebied ervaren, zijn de resultaten onder andere relevant voor werkgevers in de publieke dienstverlening. Zij kunnen de resultaten gebruiken om in te schatten of hun professionele visie en strategie op de door hun gewenste manier tot uiting komt bij hun werknemers. Werkgevers kunnen inspelen op de uitspraken van accountants over het goed doen van hun werk en welke professionele waarden zij belangrijk vinden, om de aantrekkelijkheid van het beroep te verhogen. Om de administratielast die drukt op accountants te verlagen, kunnen werkgevers actie ondernemen in de vorm van ondersteunende afdelingen of automatisering. Deze ontwikkelingen zijn al gaande. Ook zouden werkgevers kunnen investeren in de verbondenheid tussen accountants en de professie om de groepsidentiteit te verhogen. Als laatste is het zaak om diversiteit binnen teams na te jagen en zodoende accountants met expertise vanuit verschillende werkbelevingen te combineren. Ook deze ontwikkeling is gaande maar heeft bij meerdere kantoren nog een korte ontstaansgeschiedenis.

Voor regelgevende instanties is het een serieus signaal dat de maatregelen om kwaliteit te verhogen volgens accountants de mogelijkheid tot professioneel oordeelsvormen wegneemt, terwijl dit als cruciaal kenmerk van de accountancy wordt gezien. De maatregelen zouden zich meer kunnen toespitsen op ondersteuning bij het vormen van een professioneel oordeel, in plaats van het wegnemen hiervan door documentatielast te verhogen. De vertegenwoordiging

van accountants, de NBA, kan de betekenisgeving aan het vakgebied door met name de minder ervaren accountants gebruiken om een juiste toepassing voor het beleid aangaande het verhogen van de aantrekkelijkheid van het beroep te bewerkstelligen.

Dit onderzoek voegt inzicht vanuit een relatief onderbelichte professie toe aan de literatuur over professies. De notie dat professie als term niet leeft onder accountants suggereert dat de betekenis van een professie, onder invloed van de dynamiek in de maatschappij, ook aan verandering onderhevig is. De veronderstelling heerst dat professies zich niet uitsluitend door professionele kenmerken laten karakteriseren en dat andere, niet-professionele, kenmerken in ogenschouw moeten worden genomen om een professie op waarde te kunnen schatten.

### **Suggesties voor vervolgonderzoek**

Dit onderzoek limiteert zich tot een exploratie van de betekenisgeving van accountants in Nederland. Een zelfde onderzoek onder accountants in een ander land zou interessant vergelijkingsmateriaal kunnen bieden. Daarnaast biedt het mogelijkheden tot vergelijkend onderzoek naar accountants in dienst van andere accountantskantoren of niet-openbare accountants. Een ander vergelijkend onderzoek zou zijn om beoefenaars van andere professies te ondervragen aangaande hun betekenisgeving aan de professie. Op basis hiervan kan de vraag of de term professie aan herdefinitie toe is, beantwoord worden.

De beperkte verbondenheid tussen accountants op basis van gedeelde professionele waarden, zou tevens een aanknopingspunt voor vervolgonderzoek kunnen zijn. Omdat accountants zich bekommeren om de asymmetrie tussen verwachtingen van het maatschappelijk verkeer en de beperkingen van de jaarrekeningcontrole, zou het nuttig kunnen zijn na te gaan of een hogere verbondenheid en hoger verantwoordelijkheidsgevoel ten opzichte van collega's zou leiden tot een grotere collectieve verantwoording van (de grenzen van) het werkveld van de accountant.

Tot slot wijst dit onderzoek uit dat een professie niet slechts wordt gekarakteriseerd door professionele termen, maar dat non-professionele aspecten en motiveringen ook een rol spelen in de betekenisgeving aan de professie. Dit onderzoek biedt daarom een goede basis voor nieuwe benaderingen van het concept professie. Vanuit dit concept kan het onderzoek ook als basis dienen voor beantwoording van de vraag welk type professional bij de professie in kwestie zou passen.

## Literatuurlijst

- Abbott, A. (1988). *The system of professions*. Chicago: University of Chicago Press.
- Accountant.nl (2018). *Trends in Accountancy 2017-2018*. Verkregen op 17-3-2019 via [https://www.accountant.nl/globalassets/accountant.nl/trends-in-accountancy/trends\\_in\\_accountancy\\_2017-2018.pdf](https://www.accountant.nl/globalassets/accountant.nl/trends-in-accountancy/trends_in_accountancy_2017-2018.pdf)
- Adams, T.L. (2010). Profession: A useful Concept for Sociological Analysis? *Canadian Review of Sociology*, Vol. 47(1), 49-70.
- Adams, T.L. (2015). Sociology of Professions: International divergences and research directions. *Work, employment and society*, Vol. 29(1), 154-165.
- AFM (2018). Kwetsbaarheden in de structuur van de accountancysector. Verkregen op 17-3-2019 via [https://www.afm.nl/nl/nl/professionals/nieuws/2018/nov/kwetsbaarheden-structuur-accountancysector#\\_ga=2.211802581.119175441.1550663317-1254275810.1544540938](https://www.afm.nl/nl/nl/professionals/nieuws/2018/nov/kwetsbaarheden-structuur-accountancysector#_ga=2.211802581.119175441.1550663317-1254275810.1544540938)
- AFM (2014). *Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles Big 4-accountantsorganisaties*. Verkregen op 4-8-2019 van <https://www.afm.nl/nl/nl/nieuws/2014/sep/rapport-controles-big4>
- Anderson-Gough, F., Grey, C. & Robson, K. (2001). Tests of time: organizational time reckoning and the making of accountants in two multi-national accounting firms. *Accounting, Organizations and Society*, 26, 99-122.
- Aranya, N. & Ferris, K.R. (1984). A Reexamination of Accountant's Organizational-Professional Conflict. *The Accounting Review*, 59(1), 1-15.
- Arts, W., Batenburg, R., Groenewegen, P. (2001). Professions in beweging. In W. Arts; R. Batenburg; P. Groenewegen, *Een kwestie van vertrouwen: over veranderingen op de markt voor professionele diensten en in de organisatie van vrije beroepen* (p. 7-30). Amsterdam, Nederland: Amsterdam University Press.
- Ashforth, B.E., & Mael, F. (1989). Social identity theory and the organization. *Academy of Management Review*, 14(1), 20-39.
- Bamber, E.M. & Iyer, V.M.(2002). Big5 auditor's professional and organizational identification: Consistency or Conflict? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 21(2), 21-38.
- Bauer, T.D. (2015). The Effects Of Client Identity Strength and Professional Identity Salience on Auditor Judgements. *The Accounting Review*, Vol. 90(1), 95-114.
- Bik, O. P. G. (2010). *The behavior of assurance professionals: a cross-cultural perspective*. Delft, Nederland: Eburon.
- Van Brenk, H. (2018). *Reactie Green Paper Structuurmodellen Accountancy*. Breukelen, Nederland: Nyenorde Business Universiteit. Verkregen op 11-3-2019 van [https://www.researchgate.net/profile/Herman\\_Van\\_Brenk2/publication/325287430\\_Reactie\\_Green\\_Paper\\_Structuurmodellen\\_Accountancy/links/5b0402564585154aeb077d37/Reactie-Green-Paper-Structuurmodellen-Accountancy.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Herman_Van_Brenk2/publication/325287430_Reactie_Green_Paper_Structuurmodellen_Accountancy/links/5b0402564585154aeb077d37/Reactie-Green-Paper-Structuurmodellen-Accountancy.pdf)
- Brouard, F., Bujaki, M, Durocher, S., & Neilson, L.C. (2017). Professional accountant's identity formation: An integrative Framework. *Journal of Business Ethics*, 142, 225-238.
- Carnegie, G.D. & Napier, C.J. (2010). Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 360-376.
- Creswell, J.W. & Poth, C.N. (2018). *Qualitative Inquiry and Research Design. Choosing Among Five Approaches. Fourth Edition*. Londen, Verenigd Koninkrijk: Sage Publications.
- Evetts, J. (2002). New directions in state and international professional occupations: discretionary decision-making and acquired regulation. *Work, employment and society*, Vol. 16(2), 341-353.
- Freidson, E. (1983). The Reorganization of the Professions by Regulation. *La wand Human Behaviour*, Vol. 7(2/3), 279-290.
- Gardner, H. & Shulman, L.S. (2005). The professions in America today: crucial but fragile. *Daedalus*, 13-18.



- Hamilton, S.E. (2013). Exploring professional identity: The perceptions of chartered accountant students. *The British Accounting Review*, 45, 37-49.
- Kleinman, G., Palmon, D. & Lee, P. (2003). The Effects of Personal and Group Level Factors on the Outcomes of Simulated Auditor and Client Teams. *Group Decision and Negotiation*, 12, 57-84.
- Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (2016). *Controleverklaringen Verklaard. De Strekking van de controleverklaring bij decentrale overheden*. Verkregen op 17-3-2019 van [https://www.nba.nl/globalassets/themas/thema-publieke-sector/controleverklaringen-verklaard/nba\\_flyer\\_controleverklaringen\\_decentrale\\_overheden\\_juni\\_2016.pdf](https://www.nba.nl/globalassets/themas/thema-publieke-sector/controleverklaringen-verklaard/nba_flyer_controleverklaringen_decentrale_overheden_juni_2016.pdf)
- Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (2017). *Een beroep met toekomst. NBA-Bestuursvisie op Beroep en Beroepsorganisatie*. Geraadpleegd op 18-3-2019 van <https://www.nba.nl/globalassets/projecten/visie/nba-bestuursvisie-op-beroep-en-beroepsorganisatie-maart-2018.pdf>
- Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (2018). *Veranderagenda Audit 2019-2020. Naar een inspirerende en kwaliteitsgerichte auditpraktijk*. Verkregen op 17-3-2019 via [https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/veranderagenda/2018218\\_nba-sgpb\\_veranderagenda\\_audit\\_2019-2020.pdf](https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/veranderagenda/2018218_nba-sgpb_veranderagenda_audit_2019-2020.pdf)
- Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (2019). *Handleiding Regelgeving Accountancy*. Geraadpleegd op 16-6-2019 van <https://www.nba.nl/wet-en-regelgeving/gedrags-en-beroepsregels/actueel/>
- Lombardi, D.R., Bloch, R. & Vasarhelyi, M.A. (2015). The Current State and Future of the Audit Profession. *Current Issues in Accounting*, Vol. 9(1), 10-16.
- Research Committee of The Institute of Chartered Accountants of Scotland & The Financial Reporting Council (2016). *Auditor Skills in a Changing Business World*. Verkregen op 17-3-2019 van [https://www.icas.com/\\_data/assets/pdf\\_file/0010/259516/Auditor-skills-ICAS-FRC-20.9.16-Final.pdf](https://www.icas.com/_data/assets/pdf_file/0010/259516/Auditor-skills-ICAS-FRC-20.9.16-Final.pdf)
- Rijksoverheid (2018). *Minister Hoekstra stelt 'Commissie toekomst accountancysector' in voor verbetering werk accountants*. Geraadpleegd op 17-3-2019 van <https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2018/11/21/minister-hoekstra-stelt-'commissie-toekomst-accountancysector'-in-voor-verbetering-werk-accountants>
- Schol, M.J., Winter, H.B. (2012). *Toezichthouder: Beroep, Professie of Specialisatie?* Groningen:Pro-facto. Verkregen op 11-3-2019 van [https://hetccv.nl/fileadmin/Bestanden/Onderwerpen/Gemeentelijke\\_handhavers/toezichthouder\\_beroep\\_professie\\_specialisatie.pdf](https://hetccv.nl/fileadmin/Bestanden/Onderwerpen/Gemeentelijke_handhavers/toezichthouder_beroep_professie_specialisatie.pdf)
- Stets, J. E., Burke, P.J. (2000). Identity Theory and Social Identity Theory. *Social Psychology Quarterly*, 63(3), 224-237.
- Suddaby, R., Gendron, Y., and Lam, H.(2009). The Organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 409-427.
- Trede, F., Macklin, R. & Bridges, D. (2012). Professional Identity Development: a review of the higher education literature. *Studies in Higher Education*, 37(3), 365-384.
- Warren, D. E., & Alzola, M. (2009). Ensuring independent auditors: Increasing the saliency of the professional identity. *Group Decision and Negotiation*, 18(1), 41-56.
- Wilterdink, N., van Heerikhuizen, B., Weenink, D. & Rusinovic, K. (2017). *Samenlevingen. Inleiding in de Sociologie*. Groningen: Noordhoff Uitgevers.

## Bijlagen

### Topiclijst 1

Interviews 1 tot en met 4

Topiclijst en voorbeeldvragen

- Introductie
- Globale onderzoeksdoelstelling
- Carrièrepad
  - Hoe is jouw carrièrepad in de accountancy tot nu toe verlopen?
- Kenmerken professie – eigen
  - Welke kenmerken horen volgens jou bij een professie?
  - **Kan je een paar kenmerken opnoemen die bij accountancy passen? Welke zijn dat? Hoe kom je daaraan? Waar heb je die kenmerken opgedaan?**
- Kenmerken professie – theorie – discussie
  - **Wat vind je van kenmerken als groepsidentiteit, onderschrijven van dezelfde professionele waarden? In hoeverre merk je dit terug in de accountancy en op welke vlakken?(kantoor, nba, andere netwerken)**
  - Hoe zou professie volgens jou in de maatschappij moeten staan?
- Focus groepsidentiteit en dezelfde kernwaarden
  - Voel jij je verbonden met andere accountants? Met welke meer of minder? Waar ligt dat aan?
- Eigen visie van professie
- Accountancy als professie
  - Hoe staat accountancy er nu voor volgens jou?
  - Wat vind je van de representatie van de professie op dit moment? Door welke instituties wordt dat volgens jou gedragen?
  - **Ervaar jij de accountancy als professie? Waarom wel of niet?**
- Context van eigen visie
- Omgevingsfactoren
- Verhouding respondent tot professionele kenmerken
  - Hoe vertalen die kenmerken zich naar de ervaring die jij zelf als accountant hebt?
- Houvast professie ten behoeve van identiteit
  - Open vraag
  - Zou je kunnen omschrijven hoe de professionele identiteit van een accountant eruit ziet?
  - **Biedt de professie zoals we die net hebben omschreven jou voldoende houvast om je professionele identiteit te ontwikkelen? Haal je dit ook uit de professie? Op welke andere manier? En welke sociale groepen hebben daar het meeste invloed op?**
  - **Lukt het jou die professionele identiteit te behouden? Waardoor wel/niet?**
- Professional gevoel
  - Voel jij je een professional? In welke zin van het woord?
  - **Is het voor jou belangrijk dat accountancy als professie wordt aangemerkt?**
  - Wanneer ben je als accountant geslaagd?
  - Zou je kunnen omschrijven hoe de professionele identiteit van een accountant eruit ziet?
- Sociale groepen in relatie tot kenmerken
  - **Kun je een voorbeeldsituatie opnoemen waarin bepaalde kenmerken duidelijk naar voren kwamen? Welke sociale groepen waren hierbij betrokken?**

- Welke sociale groep is voor jou het belangrijkste als het aankomt op de vertaling van professionele waarden van de accountancy naar jouw eigen overtuigingen?
  - Welke rol schrijf je de NBA toe als 'drager'?
- Eigen toevoegingen
- Andere personen die geïnteresseerd zouden zijn?

## Topiclijst 2

Interviews 5 tot en met 15

Topiclijst en voorbeeldvragen

- Introductie
- Globale onderzoeksdoelstelling
- Carrièrepad
  - **Hoe is jouw carrièrepad in de accountancy tot nu toe verlopen?**
  - **Wat vind je leuk en niet leuk aan je werk?**
  - **Hoe hebben professionele waarden zich bij jou ontwikkeld?**
- Kenmerken professie – eigen
  - **Kun je een paar kenmerken opnoemen die bij accountancy passen? Welke zijn dat? Hoe kom je daaraan? Waar heb je die kenmerken opgedaan?**
- Kenmerken professie – theorie – discussie
  - **Wat vind je van kenmerken als groepsidentiteit, onderschrijven van dezelfde professionele waarden? In hoeverre merk je dit terug in de accountancy en op welke vlakken?(kantoor, nba, andere netwerken)**
- Focus groepsidentiteit en dezelfde kernwaarden
  - **Voel jij je verbonden met andere accountants? Met welke meer of minder? Waar ligt dat aan(bijvoorbeeld door publieke functie)?**
- Eigen visie van professie
- Accountancy als professie
  - Hoe staat accountancy volgens jou er nu voor?
  - Wat is de toekomst van accountancy? Is het dan nog steeds een professie?
  - **Ervaar jij de accountancy als professie? Waarom wel of niet?**
  - **Welke rol neemt de accountant aan in de maatschappij? Hoe weet je dat? En in het publieke debat?**
- Verhouding respondent tot professiekenmerken
  - Hoe vertalen die kenmerken zich naar de ervaring die jij zelf als accountant hebt?
- Houvast professie tbv identiteit
  - **Lukt het jou die professionele identiteit te behouden? Waardoor wel/niet?**
  - **Hoe weet je wat er van je verwacht wordt als accountant?**
  - **Hoe moet een accountant zich bewijzen?**
  - **Voel je je verantwoordelijk voor de negatieve media-aandacht?**
- Professional gevoel
  - **Voel jij je een professional? In welke zin van het woord?**
  - **Waar komt jouw professionele besef vandaan?**
  - **Is het voor jou belangrijk dat accountancy als professie wordt aangemerkt?**
  - **Wanneer ben je als accountant geslaagd?**
- Sociale groepen in relatie tot kenmerken
  - **Kun je een voorbeeldsituatie opnoemen waarin bepaalde kenmerken duidelijk naar voren kwamen? Welke sociale groepen waren hierbij betrokken?**
  - Welke rol schrijf je de NBA toe als ‘drager’?
- Eigen toevoegingen
- Andere personen die geïnteresseerd zouden zijn?

## Ethische checklist

De checklist omtrent ethische overwegingen is opgenomen in de bijlage bij dit artikel.