Een rechte rug bij tegenwind

Een onderzoek naar de ethische besluitvorming van accountants

Jaap Swijnenburg

SAMENVATTING Vanuit verschillende invalshoeken kan worden beargumenteerd dat de verslechterde economische situatie een behoorlijke betekenis heeft voor accountants. Zo zijn het functioneren van accountants en de kwaliteit van accountantswerkzaamheden onder een vergrootglas komen te liggen. Daarnaast is sprake van een toenemende druk op controlebudgetten, als gevolg van omzetzakeringen. In dit artikel is onderzocht welke variabelen van invloed zijn op de ethische besluitvorming van accountants, waarbij rekening is gehouden met de verslechterde economische situatie.¹ Uit de resultaten blijkt dat de tone at the top en de organisatieomvang de ethische besluitvorming positief beïnvloeden. Ook blijkt dat het persoonlijkheidskenmerk plichtsgetrouwheid een positief verband heeft met de ethische besluitvorming.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK De resultaten van dit onderzoek laten zien dat een robuust ethisch klimaat binnen een accountantsorganisatie van groot belang is. Ethisch leiderschap en voorbeeldgedrag van leidinggevendenden maken hier tevens onderdeel van uit. Deze resultaten liggen in lijn met de conclusies van de verschenen rapporten van de Autoriteit Financiële Markten (AFM) en van de commissie De Wit. Accountantsorganisaties en de beroepsorganisatie staan gezamenlijk voor de uitdaging om de professioneel-kritische instelling en de tone at the top te verbeteren.

1 Inleiding

Het functioneren van accountants voorafgaand aan en tijdens de economische crisis, heeft geleid tot kritische opmerkingen vanuit verschillende kringen. Door de Autoriteit Financiële Markten (AFM) wordt de accountant onder meer een onvoldoende professioneel-kritische instelling verweten. De commissie De Wit maakt daarnaast kritische kanttekeningen bij de rol van accountants als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer en de relevantie van het werk van de accountants voorafgaand aan de crisis. Dergelijke verwijten vragen om een reactie vanuit de beroepsgroep, temeer omdat de integriteit van de accountant en het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer in de accountant twee bestaansvoorwaarden zijn voor de accountantsfunctie (Wallage, 2005 en Schlenker, 2008). Wanneer een accountant tekortschiet in de uitoefening van zijn taak en daardoor het vertrouwen schaadt, schaadt dat de accountantsfunctie als geheel. In de vorm van een

plan van aanpak van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA, 2010) is een reactie op de kritische opmerkingen gekomen.

Naast het feit dat het functioneren van accountants onder een vergrootglas is komen te liggen, heeft de economische crisis ook een bedrijfseconomische en organisatorische impact op accountantskantoren. Als gevolg van de economische crisis hebben accountantskantoren forse omzet- en resultaatdalingen gerapporteerd. Door de kantoren zijn maatregelen genomen om het tij te keren. Zo zijn – als gevolg van de toegenomen prijsconcurrentie – uurtarieven en controlebudgetten neerwaarts bijgesteld.² Deze maatregelen hebben een toenemende druk op het budget voor de accountantscontrole tot gevolg. Voortdurend is sprake van een conflict tussen de kwaliteit van de werkzaamheden enerzijds en de controlekosten anderzijds (Sweeney et al., 2010). Het verhogen van de kwaliteit van de werkzaamheden leidt in het algemeen tot meer inspanningen, die leiden tot een grotere tijdsbesteding, wat uiteindelijk leidt tot hogere controlekosten. Uit eerder onderzoek van Sweeney et al. (2010) is gebleken dat accountants, als gevolg van toenemende budgetdruk, geneigd zijn tot het uitvoeren van handelingen die de kwaliteit van de werkzaamheden bedreigen. Het beïnvloeden van steekproeftrekking en -selectie of het onjuist documenteren van controlebevindingen zijn hier voorbeelden van. Omdat deze handelingen niet in overeenstemming zijn met de regels en mogelijke negatieve gevolgen hebben voor derden, worden ze volgens de onderzoekers beschouwd als onethisch.

Het voorgaande roept de vraag op hoe het is gesteld met de integriteit van accountants, rekening houdend met de verslechterde economische situatie. In tijden van omzetzakeringen, prijsconcurrentie en een toegenomen aandacht voor de kwaliteit van de accountantswerkzaamheden is het beschreven conflict tussen de kwaliteit van de werkzaamheden en de controlekosten ten slotte meer dan voorheen aanwezig. In eerder wetenschappelijk onderzoek is aangetoond dat verschillende variabelen een rol spelen in de ethische besluitvorming. In dit onderzoek wordt de vraag beantwoord welke variabelen van invloed zijn op de ethische besluitvorming van accountants, waarbij rekening wordt gehouden met de verslechterde economische

situatie en meer in het bijzonder een toegenomen budgetdruk.

In paragraaf 2 wordt het theoretisch fundament rondom ethische besluitvorming beschreven en wordt ingegaan op de hypothesen en onderbouwing daarvan. Vervolgens beschrijft paragraaf 3 de methodologie en opzet van het onderzoek. Met behulp van een regressieanalyse zal worden nagegaan welke variabelen van invloed zijn op de ethische besluitvorming van accountants. De resultaten van het onderzoek zijn beschreven in paragraaf 4. Het onderzoek wordt in paragraaf 5 afgesloten met een beschouwing van de resultaten en enkele aanbevelingen.

2 Theorie en hypothesen

2.1 Theoretisch kader

Accountants worden voortdurend gedwongen keuzes te maken en ethische beslissingen te nemen (Trevino, 1986). Dit zijn beslissingen die zowel volgens wettelijke als morele normen als acceptabel worden beschouwd door een grotere gemeenschap (Jones, 1991). Onzekerheid over de uitkomsten, gevolgen en verschillende belangen spelen een rol in dit beslissingsproces, dat ook wel ethische besluitvorming wordt genoemd. Verschillende onderzoekers hebben conceptuele fundamenteën rondom ethische besluitvorming ontwikkeld. Het doel van deze modellen is om kennis te verkrijgen van de variabelen die van invloed zijn op de ethische besluitvorming van een individu. In het kader van deze bijdrage wordt kort ingegaan op enkele facetten van het *ethical decision making model* van Rest (1986). Dit model is veel gebruikt in eerder onderzoek naar ethische besluitvorming en vormt ook het wetenschappelijk fundament van dit onderzoek.

Rest onderscheidt vier opeenvolgende stappen die een individu doorloopt in het proces van ethische besluitvorming, te weten:

1. *Recognize ethical issue*: het identificeren van een ethisch probleem en het besef van mogelijke acties en hun gevolgen voor de betrokken partijen;
2. *Make ethical judgment*: het beoordelen welke actie of handelwijze meer verantwoord is;
3. *Establish ethical intent*: het ontwikkelen en prioriteren van de ethische intenties;
4. *Engage in ethical behavior*: het uitvoering geven aan de ethische intenties.

Voor een weergave en beschouwing van het model van Rest wordt verwezen naar Jones (1991) en daarnaast naar Kalshoven en Valk (2011) en Van der Kolk (2011). Eerdere onderzoeken naar de variabelen die de ethische besluitvorming van een individu beïnvloeden, richten zich vooral

op stap 2 en stap 3 van het model van Rest, aangezien juist in deze stappen de morele oordeelsvorming en de afweging door het individu centraal staan. In het overgrote deel van eerder uitgevoerd onderzoek naar besluitvorming vindt operationalisatie van de ethische besluitvorming plaats door gebruikmaking van dilemma's en casusposities.

In het algemeen worden de variabelen die van invloed zijn op de ethische besluitvorming onderscheiden in twee categorieën. De eerste categorie bevat variabelen die samenhangen met het individu, de individuele variabelen. De tweede categorie bestaat uit situationele variabelen. Deze variabelen karakteriseren de situatie waarin de besluitvorming plaatsvindt. Zowel individuele als situationele variabelen zijn onderwerp geweest van eerder empirisch onderzoek. In deze onderzoeken werd de invloed van de variabelen op de ethische besluitvorming onderzocht voor verschillende doelgroepen (bijvoorbeeld studenten, managers en accountants). Over het algemeen zijn meer consistente resultaten gevonden voor de individuele variabelen dan voor de situationele variabelen.

2.2 Hypothesen

In bijdragen van Ford en Richardson (1994), Loe et al. (2000) en O'Fallon en Butterfield (2005) is een overzicht en een beschouwing gegeven van de resultaten van eerder uitgevoerde empirische onderzoeken. Op basis van deze overzichtsartikelen zijn vijf variabelen geselecteerd die in dit onderzoek zijn getoetst, waarbij het uitgangspunt voor de keuze van de variabelen is dat de variabelen relevantie moeten hebben in de accountantscontext. De eerste drie hypothesen (geslacht, leeftijd en persoonlijkheidskenmerken) zijn te typeren als individuele variabelen. Tegen de achtergrond van de bevindingen van de commissie De Wit en de AFM zijn het ethisch klimaat en de organisatieomvang gekozen als situationele variabelen. Ter onderbouwing van de hypothesen zijn de individuele variabelen en de situationele variabelen nader beschreven en verklaard vanuit de wetenschappelijke literatuur. De voor dit onderzoek relevante variabelen zullen worden onderzocht op correlatie met de ethische besluitvorming van accountants.

Geslacht

De invloed van het geslacht op de ethische besluitvorming is uitgebreid onderwerp van onderzoek geweest. In diverse onderzoeken worden verschillen gerapporteerd tussen de ethische besluitvorming van mannen en vrouwen. Ten aanzien van *ethical intent* en *ethical judgment* is in verschillende onderzoeken aangetoond dat vrouwen meer geneigd zijn ethisch te handelen dan mannen (o.a. Cohen et al., 1998 en Pierce en Sweeney, 2010). De theorie

van geslachtsocialisatie is een gangbare verklaring voor de gevonden verschillen (Beu et al., 2003 en Pierce en Sweeney, 2010). Vrouwen zijn volgens deze theorie meer geneigd te gehoorzamen, terwijl mannen zich meer onafhankelijk opstellen. Andere onderzoekers stellen dat vrouwen meer oog hebben voor anderen, zorgzamer zijn en zich meer zorgen maken over het kwetsen van anderen in vergelijking met mannen (Pierce en Sweeney, 2010). Het bovenstaande leidt tot de volgende hypothese:

H1: geslacht heeft een correlatie met de ethische besluitvorming van accountants.

Leeftijd

In hun analyse van de verschenen empirische literatuur op het gebied van ethische besluitvorming, rapporteren zowel Ford en Richardson (1994) als O'Fallon en Butterfield (2005) gemengde resultaten voor de variabele leeftijd. In een aantal onderzoeken werden geen, of negatieve verbanden gevonden tussen leeftijd en ethische besluitvorming. In andere onderzoeken is een positief verband aangetoond. Oudere deelnemers aan deze onderzoeken waren meer geneigd ethisch te handelen dan jongere deelnemers. Onderzoeken binnen de accountantspopulatie laten negatieve verbanden zien tussen leeftijd en ethische besluitvorming van accountants (Clarke et al., 1996, Enyon et al., 1997 en Sankaran en Bui, 2003). Een mogelijke verklaring voor de gevonden relatie is dat jongere accountants relatief minder vaak met ethische vraagstukken zijn geconfronteerd en daarom een meer idealistische opvatting kunnen behouden. Hieruit volgt de tweede hypothese:

H2: leeftijd heeft een correlatie met de ethische besluitvorming van accountants.

Persoonlijkheidskenmerken

In de psychologie is veel onderzoek gedaan naar persoonlijkheidskenmerken. Een gangbare theorie op dit gebied is het Five-Factor Model (De Hoogh et al., 2005). Volgens deze theorie bestaat de structuur van persoonlijkheid uit vijf basisfactoren, de *Big Five factors of personality*, te weten extraversie, aanpassingsvermogen, plichtsgetrouwheid, emotionele stabiliteit en openheid voor ervaringen. De vijf factoren bevatten verschillende, onderling samenhangende persoonlijkheidskenmerken.³ Voor een nadere duiding van het Five-Factor Model en de plaats in de psychologische literatuur wordt verwezen naar Saucier (1994), Mount et al. (1998) en De Hoogh et al. (2005). Er is relatief weinig onderzoek verricht naar de invloed van persoonlijkheidskenmerken op ethische besluitvorming (O'Fallon en Butterfield, 2005). In dit onderzoek is nagegaan of de persoonlijkheidskenmerken van invloed zijn op de ethi-

sche besluitvorming van accountants. Het onderzoek heeft op dit gebied een verkennend karakter. Hieronder worden de vijf persoonlijkheidskenmerken nader toegelicht.

Extraverte personen zijn sociaal, assertief, energiek, betrokken en werken doorgaans graag in teamverband, in vergelijking met introverte personen (Mount et al., 1998 en De Hoogh et al., 2005). In beroepen waarbij veel sprake is van persoonlijke interactie, bijvoorbeeld met collega's in teamverband of met cliënten, is extraversie een belangrijke voorspeller van carrièresucces (Mount et al., 1998). In eerder onderzoek van Sankaran en Bui (2003) is geconcludeerd dat competitieve, extraverte personen minder geneigd zijn ethisch te handelen.

Evenals extraversie is ook aanpassingsvermogen of meegaandheid een succesfactor in beroepen waarbij veel sprake is van interactie met anderen (Mount et al., 1998). Het accountantsberoep kenmerkt zich door werken in teamverband en veelvuldig klantcontact. In dit verband kan aanpassingsvermogen ten opzichte van cliënten en collega's als een belangrijke vaardigheid voor accountants worden beschouwd. Personen die meegaand zijn, zijn warm, vriendelijk, coöperatief en hebben oog voor de belangen van anderen (De Hoogh et al., 2005). Uit eerder onderzoek is gebleken dat leidinggevendenden die hoog scoren op de karaktertrek vriendelijkheid, als ethisch worden beoordeeld door hun ondergeschikten (Kalshoven et al., 2010).

Volgens Mount et al. (1998) presteren werknemers die zorgvuldig, betrouwbaar, volhardend en doelgericht zijn, beter in vrijwel ieder beroep. Omgekeerd presteren werknemers die onverschillig, onverantwoordelijk en impulsief zijn, minder in vrijwel ieder beroep. Voor accountants is zorgvuldigheid van essentieel belang. Het kenmerk is als fundamenteel beginsel opgenomen in de beroepsregels voor accountants, de Verordening Gedragscode (Koninklijk NIVRA), waarmee iedere titeldrager het beginsel in acht dient te nemen. Personen die hoog scoren op de kenmerken plichtsgetrouwheid of zorgvuldigheid, zullen over het algemeen als ethisch worden ervaren (Kalshoven et al., 2010).

Emotioneel stabiele personen hebben een gelijkmatig humeur, zijn kalm en benaderen probleem- of stressvolle situaties op een rustige manier (Mount et al., 1998). Hier-teenover reageren onrustige personen prikkelbaar of gefrustreerd op dergelijke gebeurtenissen. Dit laatste wordt in de literatuur ook wel neuroticisme genoemd. Onder meer angst, onzekerheid en impulsiviteit zijn kenmerken die bij neuroticisme horen (De Hoogh et al., 2005). In eer-

der onderzoek zijn geen stabiele verbanden gevonden tussen neuroticisme en ethische besluitvorming.

Een persoon die openstaat voor ervaringen, is nieuwsgierig, avontuurlijk, creatief en heeft meer belangstelling voor ongewone zaken (Mount et al., 1998). Meer behoudende personen zijn eerder nuchter, conventioneel en zullen zich eerder richten op het in stand houden van het bestaande. In eerder onderzoek naar de invloed van openheid voor ervaringen zijn geen significante resultaten gevonden.

In samenhang bezien, kan worden verondersteld dat persoonlijkheidskenmerken invloed hebben op ethische besluitvorming. De mate waarin de verschillende kenmerken invloed uitoefenen is – bezien vanuit eerder onderzoek – wisselend. Het bovenstaande leidt tot de volgende hypothese:

H3: variabelen volgend uit de persoonlijkheidskenmerken, inclusief extraversie (H3a), aanpassingsvermogen (H3b), plichtsgetrouwheid (H3c), emotionele stabiliteit (H3d) en openheid voor ervaringen (H3e), hebben een correlatie met de ethische besluitvorming van accountants.

Ethisch klimaat

Als onderdeel van het maatschappelijk verkeer zijn organisaties verantwoordelijk voor het (ethisch) gedrag van de werknemers (Victor en Cullen, 1998). Uit eerder onderzoek is gebleken dat het ethisch klimaat en de cultuur binnen een organisatie van invloed zijn op de ethische besluitvorming door de werknemers (Victor en Cullen, 1998 en Douglas et al., 2001). Het ethisch klimaat wordt door verschillende onderzoekers onderverdeeld in drie aspecten. Het eerste aspect is de tone at the top, ofwel de omgeving die wordt gecreëerd door de houding van het management en de gedeelde normen en waarden. In de tweede plaats is ook de waargenomen sociale druk van invloed op het ethisch klimaat. Bijvoorbeeld groepsdruk of de druk om superieuren te gehoorzamen. Tenslotte speelt een systeem van beloning en sanctie een rol in het ethisch klimaat. Ethisch gedrag dient aangemoedigd te worden en omgekeerd dient onethisch gedrag te worden bestraft. De invloed van het ethisch klimaat op ethische besluitvorming binnen accountantsorganisaties is onder meer onderzocht door Douglas et al. (2001) en Sweeney et al. (2010). Resultaten laten zien dat de onderdelen tone at the top en sterke gemeenschappelijke waarden positief van invloed zijn op de ethische besluitvorming. In dit onderzoek wordt de volgende hypothese getoetst:

H4: variabelen volgend uit het ethisch klimaat, inclusief tone at the top (H4a), de waargenomen sociale druk (H4b) en

beloning en sanctie (H4c), hebben een correlatie met de ethische besluitvorming van accountants.

Organisatieomvang

Uit eerder onderzoek van O'Fallon en Butterfield (2005) is gebleken dat grotere organisaties relatief vaker worden geconfronteerd met ethische vraagstukken. Daarnaast beschikken grotere organisaties over het algemeen over meer faciliteiten die medewerkers helpen bij het onderkennen en beoordelen van deze ethische vraagstukken. Om deze redenen is de organisatieomvang mogelijk van invloed op de ethische besluitvorming. Voor de variabele organisatieomvang worden gemengde resultaten gerapporteerd in eerdere onderzoeken. Uit de overzichtsartikelen van Ford en Richardson (1994) blijken zowel positieve als negatieve verbanden tussen de organisatieomvang en de ethische besluitvorming. Hieruit volgt de vijfde hypothese:

H5: organisatieomvang heeft een correlatie met de ethische besluitvorming van accountants.

3 Methodologie

Om te onderzoeken welke variabelen van invloed zijn op de ethische besluitvorming van accountants, is een vragenlijst voorgelegd aan openbaar accountants. De gehele vragenlijst is in bijlage 1 opgenomen. Bij de vraagstelling van de afhankelijke variabelen is waar mogelijk gebruik gemaakt van vragen die in wetenschappelijke literatuur eerder zijn gevalideerd. Zo zijn de vragen ten aanzien van het ethisch klimaat, onderverdeeld in tone at the top, waargenomen sociale druk en beloning en sanctie, overgenomen uit het onderzoek van Sweeney et al. (2010). Zoals beschreven in paragraaf 2.2, is er relatief weinig onderzoek verricht naar de invloed van persoonlijkheidskenmerken op ethische besluitvorming. In psychologisch onderzoek naar persoonlijkheid wordt veelal gebruik gemaakt van de NEO Personality Inventory (NEO-PI-R) van Costa en McCrae (1992a). Deze vragenlijst meet de vijf belangrijkste factoren van persoonlijkheid aan de hand van 48 constructen. In totaliteit resulteert dit in een vragenlijst met 240 items (De Hoogh et al., 2005). Gelet op de verkennende aard van dit onderzoek ten aanzien van persoonlijkheidskenmerken, is besloten om geen gebruik te maken van een vragenlijst als de NEO-PI-R. In plaats daarvan is de respondenten gevraagd vijftien *self-report* vragen te beantwoorden en aan te geven welke van de eigenschappen en kenmerken de respondent beschrijven.⁴ De gebruikte eigenschappen en kenmerken zijn gebaseerd op de synoniemen en antoniemen zoals beschreven in paragraaf 2.2, hypothese 3.

Ook de meting van de criteriumvariabelen ethical judg-

ment en ethical intent is ontleend aan het onderzoek van Sweeney et al. (2010). De casusbeschrijving in het genoemde onderzoek is als uitgangspunt gehanteerd, waarbij de beschrijving is toegespitst op de toegenomen budgetdruk. Aan de respondenten is in de eerste plaats gevraagd aan te geven (op een vijfpunts Likert-schaal) in hoeverre zij de beschreven actie als onethisch beschouwen (ethical judgment). Daarnaast is respondenten gevraagd de mate aan te geven waarin zij het waarschijnlijk achten dat zij op gelijke, onethische wijze zouden optreden als is beschreven in de casuspositie (ethical intent). Deze onderzoeksopzet is door Sweeney et al. (2010) gebaseerd op eerder onderzoek van Cohen et al. (1995 en 1996), Ketchand et al. (1999) en Shafer et al. (1999).

Om de validiteit en betrouwbaarheid van de vragenlijst te vergroten, is de vragenlijst in concept voorgelegd aan een aantal accountants en studenten. Aan hen is gevraagd de vragenlijst te testen. Op basis van hun opmerkingen is een aantal vragen verduidelijkt en tekstueel gewijzigd. Via een e-mail zijn 3.647 accountants uitgenodigd deel te nemen aan het onderzoek. Vanwege de hoge verwachte non-respons is ervoor gekozen om alle openbare geregistreerde accountants te enquêteren. Bij de selectie van de accountants uit de RA Gids 2009-2010 (Koninklijk NIVRA, 2010) is een tweetal voorwaarden gehanteerd:

- Uit de informatie opgenomen in de RA Gids blijkt dat de accountant werkzaam is bij een accountantskantoor (niet in de adviestak);
- Uit de informatie opgenomen in de RA Gids blijkt het e-mailadres van de accountant.

De vragenlijst is opgesteld met behulp van een online surveytool. De vragenlijst is zodanig opgezet dat respondenten alle vragen moeten beantwoorden. De antwoordcategorieën zijn vooraf gecodeerd, wat analyse vereenvoudigt. De verkregen data is rechtstreeks geïmporteerd in SPSS. Vervolgens zijn per variabele enkele inhoudelijke datacontroles toegepast.⁵

4 Resultaten

4.1 Respons

Totaal hebben 216 respondenten de vragenlijst volledig ingevuld. Het responspercentage bedraagt hiermee 6,1%. Ongeveer 83% van de respondenten is man (179 respondenten). Deze verhouding ligt in lijn met de gegevens die bekend zijn bij het Koninklijk NIVRA. Opvallend is dat ongeveer de helft van de respondenten de functie van partner of director heeft (105 respondenten). In het kader van dit onderzoek is dit een interessant gegeven, aangezien deze functiegroep veelal de finale verantwoordelijkheid en bevoegdheid heeft bij de controle-opdracht. Een

Tabel 1 Kenmerken respondenten

Omschrijving variabele	Frequentie	Percentage
<i>Geslacht</i>		
Man	179	83%
Vrouw	37	17%
<i>Arbeidspositie</i>		
Controleleider/supervisor	12	6%
Manager	36	17%
Senior manager	59	27%
Partner/director	105	49%
Anders	4	2%
<i>Leeftijd</i>		
< 25 jaar	0	0%
26-35 jaar	51	24%
36-45 jaar	90	42%
46-55 jaar	49	23%
56-65 jaar	26	12%
> 65 jaar	0	0%
<i>Organisatieomvang</i>		
1 accountant	21	10%
2-5 accountants	37	17%
6-20 accountants	45	21%
21-100 accountants	31	14%
> 100 accountants	82	38%

analyse van de scores op de criteriumvariabelen laat echter geen significante verschillen tussen functieniveaus zien. Voor een verdere beschrijving van de karakteristieken van de respondenten wordt verwezen naar tabel 1. Voorts zijn in tabel 2 per predictor- en criteriumvariabele de gemiddelden en standaarddeviaties weergegeven.

Uit de correlatiegegevens in tabel 3 blijkt dat significante correlaties worden gevonden voor beide situationele variabelen (ethisch klimaat en organisatieomvang). Ook de persoonlijkheidskenmerken extraversie, plichtsgetrouwheid en openheid voor ervaringen correleren significant met ethische besluitvorming. Voor de individuele variabelen geslacht en leeftijd en voor de persoonlijkheidskenmerken meegaandheid en emotionele stabiliteit zijn geen significante correlaties gevonden. De richting van de correlaties is gelijk voor beide criteriumvariabelen en is consistent met de resultaten van eerdere onderzoeken.

Tabel 2 Beschrijvende statistiek per predictor- en criteriumvariabele

Hypothese	Omschrijving variabele	Verwijzing vragenlijst	Gemiddelde	Mediaan	Standaard-deviatie
H1	Geslacht	1	1,17	1,00	0,378
H2	Leeftijd	3	3,23	3,00	0,946
H3a	Extraversie	5 t/m 7	3,51	3,67	0,522
H3b	Aanpassingsvermogen	8 t/m 10	3,64	3,67	0,416
H3c	Plichtsgetrouwheid	11 t/m 13	4,16	4,00	0,422
H3d	Emotionele stabiliteit	14 t/m 16	2,87	3,00	0,580
H3e	Openheid ervaringen	17 t/m 19	3,54	3,67	0,441
H4a	Tone at the top	20, 21, 25 en 28	1,98	2,00	0,894
H4b	Waargenomen sociale druk	24, 26, 27, 29 en 30	1,77	1,60	0,634
H4c	Beloning en sanctie	22 en 23	3,92	4,00	0,870
H5	Organisatieomvang	4	3,54	4,00	1,394
Y1	Ethical judgment	33 en 34	4,33	4,50	0,682
Y2	Ethical intent	31 en 32	4,46	4,50	0,681

Tabel 3 Correlatietabel predictor- en criteriumvariabelen

Correlations (a) Listwise N = 216		Geslacht	Leeftijd	Extraver- sie	Aanpas- singsver- mogen	Plichts- getrouw- heid	Emotio- nele sta- biliteit	Openheid ervarin- gen	Tone at the top	Waarge- nomen sociale druk	Beloning en sanc- tie	Organisa- tieom- vang
Ethical judg- ment	Pearson Correlation	-,006	-,106	,209**	,043	,294**	-,051	,197**	,385**	-,257**	,203**	,281**
	Sig. (2-tailed)	,930	,121	,002	,531	,000	,456	,004	,000	,000	,003	,000
Ethical intent	Pearson Correlation	,034	-,052	,208**	-,017	,242**	-,133	,131	,328**	-,327**	,221**	,153*
	Sig. (2-tailed)	,621	,451	,002	,805	,000	,051	,054	,000	,000	,001	,024

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

Tabel 4 Regressiemodellen ethical judgment en ethical intent

Ethical judgment	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	Sig.
	B		Beta	
<i>Predictorvariabelen</i>				
(Constant)	1,195			0,007
Plichtsgetrouwheid	0,337		0,208	0,001
Organisatieomvang	0,109		0,223	0,000
Tone at the top	0,347		0,323	0,000
<i>Samenvatting model</i>				
R Square	0,248			
Aantal observaties	216			

Ethical intent	Unstandardized Coefficients B	Standardized Coefficients Beta	Sig.
<i>Predictorvariabelen</i>			
(Constant)	2,868		0,000
Plichtsgetrouwheid	0,293	0,181	0,005
Organisatieomvang	0,191	0,178	0,027
Tone at the top	-0,206	-0,191	0,017
<i>Samenvatting model</i>			
R Square	0,165		
Aantal observaties	216		

4.2 Regressieanalyse

Met behulp van SPSS is een tweetal meervoudige regressieanalyses uitgevoerd, verdeeld over de beide criteriumvariabelen. Door gebruik te maken van stepwise regressieanalyse, worden alleen significante predictorvariabelen aan het regressiemodel toegevoegd. De resultaten van beide regressiemodellen zijn weergegeven in tabel 4.

Het eerste regressiemodel verklaart 24,8% van de variantie in ethical judgment.⁶ In het gekozen model hebben drie predictorvariabelen een significante verklarende kracht. De variabele organisatieomvang heeft een positieve correlatie met ethical judgment, wat betekent dat een toename van de organisatieomvang positief van invloed is op de ethische besluitvorming van accountants. Ter illustratie zijn in tabel 5 de gemiddelde scores, gerelateerd aan de organisatieomvang, weergegeven. Hieruit blijkt dat accountants die werkzaam zijn bij een accountantsorganisatie met meer dan honderd openbaar accountants significant hoger scoren dan accountants die werkzaam zijn bij kleine tot middelgrote kantoren. Het persoonlijkheidskenmerk plichtsgetrouwheid is tevens positief van invloed op de ethische besluitvorming. Onethisch gedrag wordt eerder of sterker afgekeurd, naarmate een accountant meer plichtsgetrouw en zorgvuldig is. Tenslotte blijkt uit het model dat de variabele tone at the top een significante correlatie heeft met ethical judgment. Zoals verwacht is een betere, meer ethische tone at the top binnen een organisatie positief van invloed op de ethische besluitvorming van accountants.

Het regressiemodel voor criteriumvariabele ethical intent verklaart 16,5% van de variantie in ethical intent. Ook in dit model hebben drie variabelen een significante correlatie. Evenals in het eerste model is een positieve correlatie gevonden voor de variabele plichtsgetrouwheid. Het regressiegewicht en de gestandaardiseerde bèta zijn lager in vergelijking met het regressiemodel voor criteriumvariabele ethical judgment. De resultaten laten verder een po-

sitieve correlatie zien voor de variabele tone at the top. Ook voor deze variabele geldt dat het regressiegewicht en de gestandaardiseerde bèta lager zijn in vergelijking met het regressiemodel voor criteriumvariabele ethical judgment. In vergelijking met het voorgaande regressiemodel, is in dit model een negatieve correlatie gevonden voor de waargenomen sociale druk. Dit houdt in dat een grotere, door de respondenten, waargenomen groepsdruk of druk om superieuren te gehoorzamen, leidt tot een lagere score op ethische intenties.

4.3 Onderzoeksbependingen

De gekozen onderzoeksstrategie brengt een aantal onderzoeksbependingen met zich mee. De belangrijkste beperking is gelegen in de mogelijke sociale wenselijkheid van de antwoorden die door de respondenten worden gegeven. Dit betekent dat respondenten, in plaats van eerlijk te antwoorden, wenselijke antwoorden verstrekken, in overeenstemming met de heersende normen en waarden ten aanzien van het vraagstuk. Geprobeerd is om deze onderzoeksbepending te verminderen, door respondenten expliciet te wijzen op de vertrouwelijkheid van hun antwoorden. Het onderzoek is vormgegeven door een vragenlijst voor te leggen aan openbaar accountants. Deze onderzoeksmethode is in eerder wetenschappelijk onderzoek naar ethische besluitvorming veelvuldig gebruikt. Res-

Tabel 5 Gemiddelde scores ethical judgment versus organisatieomvang

Aantal openbaar accountants	Gemiddelde score ethical judgment	Frequentie
1	4,14	21
2-5	4,15	37
6-20	4,14	45
21-100	4,21	31
>100	4,62	82
Totaal	4,33	216

pondenten wordt gevraagd wat zij zouden doen in de beschreven casuspositie. Behalve dat de casusbeschrijving door respondenten verschillend geïnterpreteerd kan worden, is een nadeel van deze methode dat onduidelijk blijft of daadwerkelijk de besluitvorming van de respondenten wordt gemeten. Naast de genoemde beperkingen in het meten van de ethische besluitvorming, zijn een aantal theoretische of conceptuele beperkingen te benoemen. In dit onderzoek zijn vijf variabelen getoetst, gebaseerd op hun relevantie in de accountantscontext. Een inherent gevolg van selectie van variabelen is dat het gekozen conceptueel model daarmee (waarschijnlijk) niet volledig is. Ten slotte wordt opgemerkt dat dit onderzoek ten aanzien van de persoonlijkheidskenmerken een verkennend karakter heeft, waardoor het gekozen construct voor deze kenmerken (mogelijk) niet geheel volledig is.

4.4 Conclusie

Er is voor gekozen om een (deel)hypothese aan te nemen indien uit de uitgevoerde regressieanalyses een significante correlatie volgt. Deze aanpak komt overeen met eerder onderzoek van Pierce en Sweeney (2010). Tegengesteld aan de verwachting, is geen enkel verband gevonden voor de hypothesen geslacht (H1) en leeftijd (H2), waardoor beide hypothesen worden verworpen. H3c (plichtsgetrouwheid) wordt aangenomen voor zowel ethical judgment als ethical intent. De overige deelhypothesen van hypothese 3 worden verworpen. Datzelfde geldt ook voor H4c (beloning en sanctie). H4a (tone at the top) wordt daarentegen aangenomen voor zowel ethical judgment als ethical intent. En H4b (waargenomen sociale druk) alleen voor ethical intent. H5 (organisatieomvang) tenslotte wordt aangenomen voor alleen ethical judgment.

5 Discussie

Als gezegd zijn de integriteit van de accountant en het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer in de accountant twee bestaansvoorwaarden voor de accountantsfunctie. Het is juist daarom van belang dat door zowel accountants, accountantsorganisaties als beroepsorganisaties inzicht wordt verkregen in de ethische besluitvorming en de variabelen die deze besluitvorming beïnvloeden.

De omvang van de onderzoekspopulatie en de spreiding in de kenmerken van de populatie, sterken de validiteit van de onderzoeksresultaten. De tone at the top is in dit onderzoek de belangrijkste variabele gebleken in het voorspellen van de ethische besluitvorming van accountants. Deze bevinding sluit aan bij de kanttekeningen in het rapport van de commissie De Wit en de bevindingen van de AFM. De tone at the top binnen accountantskantoren blijkt volgens deze rapporten voor verbetering vatbaar. In dit verband zijn de voorgenen maatregelen van de NBA interessant. De beroepsorganisatie wil de professio-

neel-kritische instelling van accountants versterken, door onder meer een beroepsbreed programma gericht op gedragsverandering. Daarbij zou kwaliteit de belangrijkste grondslag moeten zijn voor beoordeling en beloning van accountants, in plaats van commerciële criteria. De resultaten van dit onderzoek suggereren dat in tijden van economische neergang, teruglopende omzetten en een toenemende budgetdruk, een robuust ethisch klimaat binnen een accountantskantoor van groot belang is. De leiding van accountantsorganisaties moet zich bewust zijn van hun voorbeeldrol op het gebied van ethiek. De vraag of een dergelijke cultuurverandering wordt bereikt door gedragsverandering van personen wordt niet beantwoord in dit onderzoek, maar is wel aan discussie onderhevig.⁷

De onderzoeksresultaten laten verder zien dat de organisatieomvang positief van invloed is op de ethische besluitvorming van accountants. Een mogelijke verklaring hiervoor kan worden gevonden in het feit dat grotere organisaties relatief vaker met ethische vraagstukken worden geconfronteerd (O'Fallon en Butterfield, 2005). Hierdoor hebben grotere organisaties meer ervaring in het beoordelen van dergelijke vraagstukken. Daarnaast ligt een mogelijke verklaring in de aanwezigheid van faciliteiten die behulpzaam zijn bij het onderkennen en beoordelen van ethische vraagstukken (Sweeney et al., 2010). Over het algemeen beschikken grotere organisaties over meer van dergelijke hulpmiddelen. In dit kader is het interessant om te onderzoeken wat de precieze effecten van het gebruik van ondersteunende middelen op de ethische besluitvorming zijn. Een voorbeeld hiervan is *ethics training*, waarvoor in eerder onderzoek positieve resultaten zijn gerapporteerd (O'Fallon en Butterfield, 2005). Het al eerder aangehaalde plan van aanpak van de NBA voorziet (deels) op dit gebied in maatregelen van permanente educatie en het invoeren van toetsingen op het gebied van beroepsvoorschriften (waaronder onafhankelijkheidsregels). In aanvulling daarop zouden ook opleidingsinstituten (nadrukkelijker) gebruik moeten maken van ethische trainingsprogramma's, waar bijvoorbeeld rollenspellen en scenario's onderdeel van uitmaken.

Ter nuancering wordt nog opgemerkt dat in dit onderzoek uitsluitend de organisatieomvang in absolute zin is onderzocht. Er is bijvoorbeeld geen rekening gehouden met verschillen in organisatiestructuren. Volgens Sweeney et al. (2010) worden accountantskantoren over het algemeen gekenmerkt door een relatief platte organisatiestructuur. Dit betekent dat binnen een accountantskantoor relatief weinig functieniveaus bestaan. Verder zijn werknemers in een platte organisatiestructuur meer direct betrokken bij besluitvormingsprocessen. Een en ander impliceert dat binnen accountantskantoren – in vergelij-

king met andere organisaties – meer sprake is van directe beïnvloeding door partners en leidinggevend. Onderzoeken op het gebied van ethisch leiderschap laten zien dat het ethisch handelen van leidinggevend van betekenis is voor het functioneren van de ondergeschikte werknemers. Het is daarom voor accountantsorganisaties de moeite waard te investeren in (ethisch) leiderschap. In het kader van toekomstig onderzoek is het daarbij interessant nader te onderzoeken wat de precieze invloed is van de organisatieomvang en -structuur op de ethische besluitvorming.

In dit onderzoek is voor slechts één individuele variabele een significante correlatie gevonden. Plichtsgetrouwheid is positief van invloed op de ethische besluitvorming van accountants. Naast dat dit persoonlijkheidskenmerk een belangrijke voorspeller van bijvoorbeeld carrièresucces is, is het kenmerk ook van belang gebleken voor de ethische besluitvorming. De onderzoeksresultaten onderschrijven het belang van plichtsgetrouwheid en zorgvuldigheid voor accountants. Hoewel slechts voor één persoonlijkheidskenmerk een significante correlatie is gevonden, bieden de onderzoeksresultaten aanknopingspunten voor vervolgonderzoek. Uit de correlatiegegevens in tabel 3 is voorzichtig op te maken dat de kenmerken extraversie en openheid voor ervaringen (alleen ethical judgment) een mogelijk positieve invloed hebben op de ethische besluitvorming. Nader (longitudinaal) onderzoek op het gebied van persoonlijkheidskenmerken, met gebruikmaking van het Five-Factor Model, kan op dit gebied meer duidelijkheid verschaffen.

In het bijzonder voor accountantsorganisaties als werkgever is inzicht in persoonlijkheidskenmerken interessant.

Het in kaart brengen van deze kenmerken bij (toekomstige) werknemers biedt mogelijkheden voor specifieke trainingsmethoden gericht op ethiek, personeelsselectie en eventueel de samenstelling van controleteams. Een persoonlijkheidstest is al regelmatig een onderdeel van een personeelsselectieprocedure. Specifiek ten aanzien van ethisch leiderschap en persoonlijkheid wordt in dit verband nog gewezen op de recent ontwikkelde *Ethisch Leiderschap op het Werk (ELW)* vragenlijst om ethisch leiderschap te meten (Kalshoven et al., 2010). Hoewel in dit onderzoek dergelijke effecten niet zijn gevonden, is in eerdere studies aangetoond dat ook de verhouding vrouw-man en de leefsopbouw van accountantskantoren en controleteams een effect hebben op de ethische besluitvorming.

Ten slotte, fundament voor dit onderzoek zijn stap 2 en 3 van het model van Rest (1986), dat in totaliteit uit vier stappen bestaat. Het is de vraag of deze vier stappen daadwerkelijk de essentie van het besluitvormingsproces bevatten. Daarnaast veronderstelt het model van Rest dat alle stappen opeenvolgend worden doorlopen. Volgens O'Fallon en Butterfield (2005) zijn beide veronderstellingen (deels) echter nog onvoldoende getoetst in de wetenschappelijke literatuur. Het verdient dan ook de aanbeveling om verder onderzoek uit te voeren naar het model van Rest als geheel en de relaties tussen de opeenvolgende stappen van het model. ■

Drs. J.C. (Jaap) Swijnenburg (1986) heeft in 2011 de Master of Science in Accountancy aan Nyenrode Business Universiteit afgerond en is werkzaam bij Deloitte Accountants B.V.

BIJLAGEN

Bijlage 1 vragenlijst

NR.	VRAAG	ANTWOORD	
Algemene vragen			
1	Wat is uw geslacht?	1	Man
		2	Vrouw
2	Wat is uw arbeidspositie?	1	Controleleider/supervisor
		2	Manager
		3	Senior manager
		4	Partner/director
		5	Gepensioneerd
		6	Anders
3	Wat is uw leeftijdscategorie?	1	<25 jaar
		2	26-35 jaar
		3	36-45 jaar
		4	46-55 jaar
		5	56-65 jaar
		6	>65 jaar
4	Wat is het aantal openbaar accountants (RA) dat (binnen Nederland) werkzaam is bij de accountantsorganisatie waar u werkzaam bent?	1	1
		2	2-5
		3	6-20
		4	21-100
		5	>100

Persoonlijkheidskenmerken

Hieronder worden enkele persoonlijke kenmerken en vaardigheden beschreven. Het is belangrijk dat u de vraag goed leest alvorens te antwoorden.

Schaal: 1 = in zeer lage mate; 5 = in zeer hoge mate		1	2	3	4	5
5	In hoeverre beschouwt u zichzelf als <i>assertief</i> ?					
6	In hoeverre beschouwt u zichzelf als <i>energiek</i> ?					
7	Hoe extravert bent u?					
8	In hoeverre beschouwt u zichzelf als <i>coöperatief</i> ?					
9	In hoeverre beschouwt u zichzelf als <i>tolerant</i> ?					
10	In hoeverre beschikt u over aanpassingsvermogen?					
11	In hoeverre beschouwt u zichzelf als <i>verantwoordelijk</i> ?					
12	In hoeverre beschouwt u zichzelf als <i>volhardend</i> ?					
13	Hoe plichtsgetrouw bent u?					
14	In hoeverre beschouwt u zichzelf als <i>emotioneel</i> ?					
15	In hoeverre beschouwt u zichzelf als <i>prikkelbaar</i> ?					
16	Hoe stabiel bent u?					
17	In hoeverre beschouwt u zichzelf als <i>avontuurlijk</i> ?					
18	In hoeverre beschouwt u zichzelf als <i>nieuwsgierig</i> ?					
19	In hoeverre staat u open voor ervaringen?					

Ethisch klimaat

Hieronder volgt een aantal stellingen over het ethische werkklimaat in de accountantsorganisatie waar u werkzaam bent. Geef aan in hoeverre u het eens bent met de weergegeven stellingen. Probeer de stellingen te beantwoorden in termen *hoe het daadwerkelijk is* in de organisatie waar u werkzaam bent, en niet hoe u graag ziet dat het zou zijn.

Schaal: 1 = zeer oneens; 5 = zeer mee eens		1	2	3	4	5
20	In de organisatie waar ik werkzaam ben neem ik soms waar dat collega's op het functie-niveau van partner/director zich inlaten met onethisch gedrag.					
21	In de organisatie waar ik werkzaam ben neem ik soms waar dat collega's met hetzelfde functieniveau zich inlaten met onethisch gedrag.					
22	In de organisatie waar ik werkzaam ben wordt onethisch gedrag direct bestraft als het wordt ontdekt, voor zover dit resulteert in persoonlijk voordeel (in plaats van voordeel voor de organisatie).					
23	In de organisatie waar ik werkzaam ben wordt onethisch gedrag direct bestraft als het wordt ontdekt, voor zover dit resulteert in voordeel voor de organisatie (in plaats van persoonlijk voordeel).					
24	Om succesvol te zijn in de organisatie waar ik werkzaam ben is het soms noodzakelijk om andermans integriteit te schaden.					
25	De leiding van de organisatie waar ik werkzaam ben heeft duidelijk laten weten dat onethisch gedrag niet wordt getolereerd.					
26	Regelmatig voel ik dat de houding van de organisatie waar ik werkzaam ben ten opzichte van integriteit slechts is bedoeld om de schijn op te houden voor de buitenwereld.					
27	Menig accountant binnen de organisatie waar ik werkzaam ben geeft 'business pressures' voorrang boven de kwaliteit van de controlewerkzaamheden. (voorbeelden van 'business pressures': de controlewerkzaamheden uitvoeren binnen het gestelde budget, of het tevredenstellen van de ondernemingsleiding)					
28	De organisatie waar ik werkzaam ben staat bekend als een leider en baanbreker in het uitdragen van professioneel ethisch gedrag binnen de beroepsgroep als geheel.					
29	Impliciet of expliciet ben ik onder druk gezet door leidinggevendenden binnen de organisatie waar ik werkzaam ben om de winstgevendheid van de controleopdracht voorrang te geven boven de kwaliteit van de controlewerkzaamheden.					
30	Impliciet of expliciet ben ik onder druk gezet door leidinggevendenden binnen de organisatie waar ik werkzaam ben om minder uren te verantwoorden dan het werkelijke aantal uren dat ik heb besteed aan de controleopdracht.					

Casuspositie

Hieronder wordt een casuspositie beschreven. Gelieve de bijbehorende vragen te beantwoorden.

De accountantsorganisatie waar u werkzaam bent, is sinds drie jaar betrokken bij een wettelijke controleopdracht van een grote handelsonderneming. De cliënt is zowel in economisch opzicht, als voor de reputatie van de accountantsorganisatie van belang. Met ingang van het boekjaar 2010 is het controlebudget fors gereduceerd. Het management van de onderneming meent dat – in het licht van de economische crisis – de controlekosten teruggebracht kunnen worden. Het management van de onderneming signaleert een trend van dalende uurprijzen voor accountantswerkzaamheden en een toegenomen concurrentie tussen accountantskantoren. Na overleg met de verantwoordelijk partner is een korting van 20% bedongen. De leden van het controleteam staan onder grote budgetdruk. Zowel de verantwoordelijk partner, als het beleid van de accountantsorganisatie tolereert feitelijk geen overschrijding van het beschikbare controlebudget. Het controlebudget voor de uitvoering van de werkzaamheden is in voorgaande boekjaren slechts net toereikend gebleken. Op basis van het opgestelde en gereviewde werkprogramma dient daarom (evenals in voorgaande boekjaren) voor een aantal voorraadartikelen de juistheid van de waardering vastgesteld te worden.

Schaal: 1 = in zeer lage mate; 5 = in zeer hoge mate		1	2	3	4	5
31	In hoeverre is het waarschijnlijk dat de beschreven actie daadwerkelijk wordt uitgevoerd door andere accountants binnen de organisatie waar u werkzaam bent?					
32	In hoeverre is het waarschijnlijk dat de beschreven actie daadwerkelijk wordt uitgevoerd door u?					
33	In hoeverre beschouwt u de beschreven actie als onethisch?					
34	In hoeverre zouden andere accountants binnen de organisatie waar u werkzaam bent de beschreven actie als onethisch beschouwen?					

Noten

■ Waar in dit onderzoek over ethische besluitvorming wordt gesproken, worden – in overeenstemming met de wetenschappelijke literatuur (onder meer Rest, 1986) – bedoeld de ethische intenties en de ethische oordeelsvorming die aan de uiteindelijke besluitvorming ten grondslag liggen.

Daarnaast is – in aansluiting bij de internationale wetenschappelijke literatuur (onder meer Schlenker, 2008) – gekozen om de begrippen integriteit (integrity) en ethiek (ethics/ethical) als synoniemen te gebruiken, afhankelijk van de context.

■ Uitgezonderd Ernst & Young zagen de grootste vier accountantskantoren hun omzet uit accountantsdiensten over het boekjaar 2008-2009 dalen. Verschillende accountantskantoren geven aan dat controlebudgetten en uurtarieven als gevolg van de prijsconcurrentie neerwaarts zijn bijgesteld. Zo moest bijvoorbeeld KPMG 3% zakken in zijn uurtarieven voor accountantsdiensten. Eenzelfde ontwikkeling wordt ook gesignaleerd door Deloitte en Ernst & Young. Zie <http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/FD+Uurtarieven+cosmetisch+hoog+gehouden.aspx> en [http://www.accountancynieuws.nl/actueel/accountancymarkt/deloitte-schraapt-opnieuw-tientallen-banen-in-70198 lynkx?PostedField\[keyword\]=uurtarief&pageStart=11&Confirmed=Zoeken](http://www.accountancynieuws.nl/actueel/accountancymarkt/deloitte-schraapt-opnieuw-tientallen-banen-in-70198 lynkx?PostedField[keyword]=uurtarief&pageStart=11&Confirmed=Zoeken).

■ De *Big Five factors of personality* zijn de resultante van jarenlang en intensief onderzoek. Persoonlijkheid omvat vijf basisfactoren, met onderliggende persoonlijkheidskenmerken, waarvan tussen haakjes een aantal is genoemd in de Engelse vertaling:

- extraversie (extraversion; assertive, social, active, energetic, adventurous)
- aanpassingsvermogen (agreeableness; flexible, cooperative, considerate, trusting)
- plichtsgetrouwheid (conscientiousness; dependable, organized, responsible, careful)
- emotionele stabiliteit (emotional stability; calm, secure, unemotional)
- openheid voor ervaringen (openness to experience; imaginative, creative, sensitive)

■ *Self report inventaris*: een persoonlijkheidsvragenlijst (of inventaris) waarin een respondent wordt gevraagd om aan te geven welke kenmerken de respondent beschrijven, of om aan te geven welke gedragingen en hypothetische keuzes de respondent zou maken.

■ Uitgevoerde datacontroles: frequentietabellen, centrale tendentie, spreiding, scheefheid en gepiektheid. Verder is de data geanalyseerd op mogelijke regressieproblemen, als uitbijters en multicollineariteit.

■ De verklaarde varianties in dit onderzoek zijn licht hoger dan in eerder wetenschappelijk onderzoek. Determinatiecoëfficiënt R^2 voor ethical judgment in onderzoek van Sweeney e.a. (2010): 5,5% tot 12,1%. Voor ethical intent: 8,2% tot 22,3%.

■ Zie: <http://www.accountant.nl/Accountant/Weblogs/Marcel+Pheijffer/Plan+van+aanpak+NBA+en+kabinetsreactie+Groenboek+s.aspx>.

Literatuur

- Autoriteit Financiële Markten (AFM) (2010), Rapport algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking, www.afm.nl/nl/professionals/afm-actueel/nieuws/2010/sep/rapport-accountantscontrole.aspx.
- Beu, D.S., M.R. Buckley en M.G. Harvey (2003), Ethical decision-making: a multidimensional construct, *Business Ethics: A European Review*, vol. 12, no. 1, pp. 88-107.
- Clarke, P., N.Y. Hill en K.T. Stevens (1996), Ethical reasoning abilities: Accounting practitioners in Ireland, *Irish Business and Administrative Research*, vol. 17, pp. 94-109.
- Cohen, J.R., L.W. Pant en D.J. Sharp (1995), An international comparison of moral constructs underlying auditors' ethical judgments, *Research on Accounting Ethics*, vol. 1, pp. 97-126.
- Cohen, J.R., L.W. Pant en D.J. Sharp (1996), Measuring the ethical awareness and ethical orientation of Canadian auditors, *Behavioral Research in Accounting*, vol. 8, supplement, pp. 98-119.
- Cohen, J.R., L.W. Pant en D.J. Sharp (1998), The effect of gender and academic discipline diversity on the ethical evaluations, intentions and ethical orientation of potential public accounting recruits, *Accounting Horizons*, vol. 12, no. 3, pp. 250-270.
- Commissie De Wit (2010), *Verloren krediet*, rapport Tijdelijke commissie onderzoek financieel stelsel, zie: http://www.tweedekamer.nl/images/Eerste_rapport_Tijdelijke_commissie_onderzoek_financieel_stelsel_118-206542.pdf.
- Costa, P.T. en R.R. McCrae (1992a), Normal personality assessment in clinical practice: the NEO Personality Inventory, *Psychological Assessment*, vol. 4, pp. 5-13.
- Douglas, P.C., R.A. Davidson en B.N. Schwartz (2001), The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments, *Journal of Business Ethics*, vol. 34, pp. 101-121.
- Enyon, G., N.Y. Hill en K.T. Stevens (1997), Factors that influence the moral reasoning abilities of accountants: Implications for universities and the profession, *Journal of Business Ethics*, vol. 16, no. 12/13, pp. 1297-1309.
- Ford, R.C. en W.D. Richardson (1994), Ethical decision making: A review of the empirical literature, *Journal of Business Ethics*, vol. 13, pp. 205-221.
- Hoogh, A.H.B. de, D.N. den Hartog en P.L. Koopman (2005), Linking the big Five-Factors of personality to charismatic and transactional leadership; Perceived dynamic work environment as a moderator, *Journal of Organizational Behavior*, vol. 26, pp. 839-865.
- Jones, T.M. (1991), Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model, *Academy of Management Review*, vol. 16, no. 2, pp. 366-395.
- Ketchand, A., R. Morris en W. Shafer (1999), An analysis of the role of moral intensity in auditing judgments, *Research on Accounting Ethics*, vol. 5, pp. 249-270.
- Kalshoven, K., D.N. den Hartog en A.H.B. de Hoogh (2010), Een gedragsbenadering van ethisch leiderschap, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfsconomie*, vol. 84, no. 5 mei, pp. 260-267.

- Kalshoven, K. en R. Valk (2011), Integer handelen ... een dilemma!, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 85, no. 7/8, pp. 387-394.
- Kolk, B. van der (2011), De accountant en het grijze gebied: empirisch onderzoek naar factoren die van invloed zijn op het ethisch redeneren van accountants en accountancystudenten, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 85, no. 4, pp. 186-197.
- Loe, T.W., L. Ferrell en P. Mansfield (2000), A review of empirical studies assessing ethical decision making in business, *Journal of Business Ethics*, vol. 25, no. 3, pp. 185-204.
- Mount, M.K., M.R. Barrick en G.L. Stewart (1998), Five-factor model of personality and performance in jobs involving interpersonal interactions, *Human Performance*, vol. 11, no. 2, pp. 145-165.
- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) (2010), Lessen uit de kredietcrisis – Plan van aanpak, zie: http://www.nivra.nl/readfile.aspx?ContentID=65092&ObjectID=660194&Type=1&File=0000031505_Plan_van_Aanpak_nov2010.PDF.
- NIVRA, Koninklijk, RA Gids 2009-2010, Elma Multimedia BV.
- NIVRA, Koninklijk, Verordening Gedragscode.
- O'Fallon, M.J. en K.D. Butterfield (2005), A review of the empirical ethical decision-making literature: 1996-2003, *Journal of Business Ethics*, vol. 59, pp. 375-413.
- Pierce, B. en B. Sweeney (2010), The relationship between demographic variables and ethical decision making of trainee accountants, *International Journal of Auditing*, vol. 14, no. 14, pp. 79-99.
- Rest, J. (1986), *Moral development: Advances in research and theory*, New York: Praeger.
- Sankaran, S. en T. Bui (2003), Ethical attitudes among accounting majors: An empirical study, *Journal of American Academy of Business*, vol. 3, no. 3, pp. 338-352.
- Saucier, G. (1994), Mini-markers: A Brief version of Goldberg's unipolar big-five markers, *Journal of Personality Assessment*, vol. 63, no. 3, pp. 506-516.
- Schlenker, B.R. (2008), Integrity and character: Implications of principled and expedient ethical ideologies, *Journal of Social and Clinical Psychology*, vol. 27, no. 10, pp. 1078-1125.
- Shafer, W., R. Morris en A. Ketchand (1999), The effects of formal sanctions on accountant independence, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 18, no. 2, supplement, pp. 85-101.
- Sweeney, B., D. Arnold en B. Pierce (2010), The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions, *Journal of Business Ethics*, vol. 93, pp. 531-555.
- Trevino, L.K. (1986), Ethical decision making in organizations: A person-situation interactionist model, *Academy of Management Review*, vol. 11, no. 3, pp. 601-617.
- Victor, B. en J.B. Cullen (1987), The organizational bases of ethical work climates, *Administrative Science Quarterly*, vol. 33, no. 1, pp. 101-125.
- Wallage, P. (2005), De actuele waarde van Limpergiaans vertrouwen, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 79, no. 4, april, pp. 125-131.