

Ethische besluitvorming als leerdoelstelling in het accountantsonderwijs

Dr. J.A. Emanuels

ACCOUNTANTSCONTROLE

1 Inleiding

In 1995 verscheen mijn proefschrift getiteld: 'Overwegingen van accountants bij beslissingen in conflictsituaties'. (De ondertitel luidde: 'economische en ethische aspecten'). In deze studie stond centraal de vraag op welk type afweging accountants, als zij in belangenconflicten onder druk gezet worden door cliënten, hun beslissing baseren en waar dit van afhankelijk is. Tevens werd onderzocht of de accountants in het algemeen beschikten over een adequaat niveau van morele oordeelsvorming. Morele oordeelsvorming, of ethische besluitvorming, heeft betrekking op de wijze waarop een individu bij het nemen van beslissingen de belangen van de betrokkenen en van zichzelf afweegt. Belangrijke conclusies uit dit onderzoek waren onder meer dat:

- het gemiddelde niveau van morele oordeelsvorming van accountants laag is in vergelijking met andere groepen en lager dan op grond van de noodzakelijke vaardigheid op dit terrein verwacht zou mogen worden;
- accountants die zich bij hun besluitvorming overwegend richten op de belangen van gebruikers en op de van toepassing zijnde wet- en regelgeving, beter bestand zijn tegen de door de cliënt uitgeoefende druk dan accountants die andere typen overwegingen hanteren.

Uit deze conclusies resulteerde de aanbeveling om '... te onderzoeken op welke wijze de ontwikkeling van vaardigheden op het gebied van morele oordeelsvorming kan worden ingebed in opleidingen en trainingen van accountants.'

Inmiddels moet geconstateerd worden dat bij verschillende universiteiten de tendens waarneem-

baar is om in het curriculum meer aandacht besteden aan de ethische aspecten van de beroepsuitoefening. De wijze waarop dit gebeurd is verschillend. Het is mij bekend dat bij een aantal universiteiten 'ethiek-blokken' georganiseerd en/of gastdocenten uitgenodigd worden met het doel colleges te verzorgen die specifiek op deze aspecten gericht zijn.

In het licht van de onderzoeksaanbeveling en gelet op genoemde tendens in het onderwijs, lijkt het zinvol om vanuit een theoretisch perspectief nader te analyseren wat de doelstellingen zijn van het onderwijs op het gebied van ethische besluitvorming, als onderdeel van professionele oordeelsvorming, en hoe deze doelstellingen bereikt kunnen worden.

Allereerst zal daartoe in de volgende paragraaf een nadere toelichting worden gegeven bij het begrip ethische besluitvorming. Vervolgens zullen in paragraaf 3 de aan te leren aspecten van ethische besluitvorming gedefinieerd en besproken worden. In paragraaf 4 zal de analyse zich toespitsen op de wijze waarop ethische besluitvormingsvaardigheden kunnen worden aangeleerd, waarna in paragraaf 5 enkele conclusies worden getrokken.

2 Ethische besluitvorming als onderdeel van professionele oordeelsvorming

Het accountantsberoep ontleent zijn bestaansrecht aan het vertrouwen dat door het maatschap-

Dr. J.A. Emanuels RA is werkzaam als senior manager bij KPMG Accountants NV in Amstelveen en als Associate Professor Auditing verbonden aan de Nijenrode University.

pelijk verkeer in accountants gesteld wordt. Dit vertrouwen blijkt uit de exclusieve rol die bij wet aan accountants is toebedeeld bij de controle van jaarrekeningen, maar ook uit het feit dat belanghebbenden aan accountants niet-wettelijke controle en aan controle gerelateerde opdrachten verstrekken. De opdrachtgevers en ook de gebruikers van accountantsoordelen gaan ervan uit dat de accountant hun belangen adequaat zal behartigen; zij gaan ervan uit dat de accountant zich ethisch verantwoord opstelt.

De belangrijkste ethische gedrags- en beroepsregels die de accountant hierbij moeten leiden, vloeien rechtstreeks voort uit de economische postulaten van de accountantscontroletheorie en behoren daarmee tot de fundamenteën van het beroep. Deze begrippen zijn dan ook niet alleen van toepassing op het beroep in Nederland maar zijn veelal ook opgenomen in ethische codes van buitenlandse en internationale beroepsorganisaties (zie bijvoorbeeld de Code of Ethics in de Amerikaanse controlerichtlijnen). De functie van deze ethische reflecties is het ondersteunen van de accountant bij het dragen van de ethische of morele verantwoordelijkheid in zijn besluitvorming. Van Luijk (1991) formuleert dit door te stellen dat de ethische besluitvorming een kwaliteitscomponent is van professionele oordeelsvorming. Deze component heeft betrekking op de capaciteiten van de accountant om in het spanningsveld van belangen van meerdere partijen een adequate, op morele oordeelsvorming gebaseerde afweging te maken. Door de combinatie van regelgeving gebaseerd op economische principes met adequate morele oordeelsvorming, wordt een niveau van professionele oordeelsvorming bereikt dat louter op basis van regelgeving niet bereikt kan worden.

De wissel die getrokken wordt op de professionele verantwoordelijkheid van de accountant neemt toe naarmate hij door de gecontroleerde onder druk gezet wordt om toe te geven aan diens wensen (Emanuel, 1995, p. 58 e.v.). Dit speelt met name tijdens de evaluatiefase van de controle wanneer de discussie plaatsvindt met de gecontroleerde omtrent de getrouwheid van de verantwoording. Vooral in situaties waarin de druk groot is, is het van belang dat accountants op grond van een afweging van de relevante belangen in staat zijn:

"... to independently frame ethical judgments separate and apart from the values and needs of clients, colleagues within the firm, or the accounting firm as a whole."
(Ponemon, 1991).

De wijze waarop de accountant dit doet kan gerelateerd worden aan de wijze waarop hij in het algemeen morele conflicten oplost (zie o.a. Brugman en Weisfelt, 1995, p. 11; Emanuel, 1995, p. 146; Jeffrey en Weatherholt, 1996). Dit laatste is in diverse studies onderzocht door het niveau van morele oordeelsvorming van accountants te meten (zie o.a. Ponemon, 1991; Brugman en Weisfelt, 1995; Emanuel, 1995; Jeffrey en Weatherholt, 1996). Omtrent dit niveau kunnen hypothesen geformuleerd en getoetst worden en kunnen met name vergelijkingen met andere beroepsgroepen en opleidingsprofielen gemaakt worden.

Recent uitgevoerd onderzoek wijst uit dat de verwachtingen met betrekking tot het niveau van morele oordeelsvorming niet te hoog gespannen moeten zijn. Zowel Emanuel (1995, p. 138 e.v.) als Brugman en Weisfelt (1995, p. 11) komen tot de conclusie dat het gemiddelde niveau van morele oordeelsvorming van accountants in Nederland ligt rond het niveau waarop:

'wat men als juist of onjuist beschouwt, wordt bepaald door wat de mensen/de groep tot wie men in relatie staat, verwachten ('de conventies') en door het systeem van wetten en regels volgens welke de samenleving is geordend. Vanuit dit perspectief zal de druk die op iemand door derden wordt uitgeoefend zwaar wegen, respectievelijk zal er de neiging zijn om in moeilijke gevallen te zoeken naar de mazen in de wet.'

(Zie ook Brugman en Weisfelt, 1995).

Dit is het conventionele niveau. Op dit niveau is in de belangenafweging niet de eigen overtuiging van de accountant omtrent wat rechtvaardig is doorslaggevend. Veeleer bepalend zijn de mogelijkheden die er binnen de formele kaders bestaan om toe te geven aan de uitgeoefende druk door de omgeving. Vergelijkbaar onderzoek naar het niveau van morele oordeelsvorming is er vooral gedaan in de Verenigde Staten. Met betrekking tot het niveau van morele oordeelsvor-

ming van CPA's en CPA-studenten kan geconcludeerd worden dat dit gemiddeld iets hoger, respectievelijk nagenoeg gelijk is aan dat van de accountants in de Nederlandse steekproef (zie Lampe en Finn, 1992). De betekenis van het feit dat accountants zich bevinden op een conventioneel niveau kan het beste geïllustreerd worden door een vergelijking met andere groepen. Zo blijkt uit andere onderzoeken in de Verenigde Staten dat beginnend rechtenstudenten duidelijk op een post-conventioneel niveau scoren (Rest, 1979). Dit is het niveau waarop sprake is van een zelfstandige, onafhankelijke belangenafweging, waarbij de geldende regels min of meer functioneren als referentiekader bij de besluitvorming. HEAO en Universitair studenten in Nederland blijken, evenals de groep van registeraccountants, te scoren op het conventionele niveau (Boom en Molenaar, 1989), het niveau dat ook van toepassing is op de doorsnee Amerikaanse burger (Rest, 1979). Amerikaanse mannelijke gedetineerden scoren op een pre-conventioneel niveau (Rest 1975). Op dit niveau staat bij de belangenafweging in morele dilemma's vooral het directe eigen belang voorop, gekoppeld aan de inschatting omtrent de ernst van de sancties bij een eventuele normovertreding.

Het belang van de morele oordeelsvorming van accountants is zoals reeds gezegd, gelegen in de noodzaak voor accountants om bij het nemen van beslissingen een verantwoorde, onafhankelijke belangenafweging te kunnen maken. Emanuels (1995, p. 116 e.v.) toont aan dat er in "extreme gevallen" (conflictsituaties) grote verschillen zijn in de beslissingen van accountants onderling, en dat in die gevallen niet altijd sprake is van een adequate behartiging van de belangen van gecontroleerden en gebruikers. Brugman en Weisfelt (1995, p. 18) en Emanuels (1995, p. 145) constateren bovendien dat het niveau van morele oordeelsvorming binnen de accountantskantoren op alle functieniveaus tendeert naar het hiervoor beschreven conventionele niveau en dat onderlinge discussie over het algemeen de tendens tot nivelleren van het niveau versterkt. Accountantskantoren zijn met andere woorden moeilijk in staat om vanuit zichzelf een gemiddeld hoger niveau van morele oordeelsvorming te bereiken. Een conclusie die bevestigt wat Ponemon (1991) constateert met betrekking tot de Amerikaanse situatie en die tevens aansluit bij wat Jeffrey en Weatherholt

(1996) signaleren met betrekking tot accountants die een hoog (post-conventioneel) niveau van morele oordeelsvorming bezitten. Deze accountants (CPA's) hebben over het algemeen minder 'professional commitment', en zullen om die reden eerder het beroep verlaten.

Voorzover de aanbevelingen die uit genoemde onderzoeken naar voren komen betrekking hebben op de ontwikkeling van accountants in de praktijk, is het interessant om te zien op welke wijze en door wie deze handschoenen opgepakt wordt. Voorzover de aanbevelingen betrekking hebben op aspecten van onderwijs zijn er, zoals reeds gesteld, in Nederland maar ook in de Verenigde Staten (zie Loeb, 1994), aanzetten zichtbaar om te komen tot een grotere en meer expliciete rol voor onderwijs en training op het gebied van ethiek. Hier zal in paragraaf 4 uitgebreid op worden ingegaan. In de volgende paragraaf wordt eerst een overzicht gegeven van de verschillende aspecten van ethische besluitvorming.

3 De leerdoelstellingen met betrekking tot ethische besluitvorming

3.1 Drie aspecten van ethische besluitvorming

De eigenschappen waarover de accountant zou moeten beschikken om aan de bestaande verwachtingen te voldoen, kunnen gerelateerd worden aan drie aspecten van ethische besluitvorming. Deze aspecten, die beschouwd kunnen worden als doelstellingen van het ethiek onderwijs (zie Reiter, 1996 en Loeb, 1988), zijn:

- a het kennisaspect ('to recognize ethical implications of issues in accounting' en 'developing a sense of moral obligation');
- b het vaardigheidsaspect ('developing abilities needed to deal with ethical conflicts');
- c het motivatie-aspect ('setting the stage for change in ethical behavior').

Onderstaand worden de drie aspecten nader toegelicht:

Ad a Het kennisaspect

De accountant moet kennis hebben van de geldende normen, met name op het gebied van de controle- en verslaggeving, en daarnaast ook meer algemeen op het gebied van bijvoorbeeld onderne-

mingsrecht en fiscaliteit. Hij moet tevens in staat zijn de belangen die in het algemeen door middel van deze normen behartigd worden te doorgronden en met elkaar in verband te brengen. Ten slotte moet het de accountant duidelijk zijn welke positie hij als onafhankelijk controleur in dit krachtenveld van belangen inneemt en welke (gerechtvaardigde) verwachtingen er derhalve ten aanzien van zijn optreden bestaan. Het bijbrengen van deze kennis is bij uitstek het domein van de onderwijsinstellingen en traditioneel wordt in het curriculum dan ook ruim aandacht besteed aan dit aspect (GBR, inclusief interpretaties, Richtlijnen voor de Accountantscontrole, etc.). Bij het succesvol aanleren van de noodzakelijke kennis op deze terreinen spelen vanzelfsprekend de cognitieve vaardigheden (intelligentie, geheugen, etc.) een belangrijke rol.

Ad b Het vaardigheidsaspect

Het vaardigheidsaspect heeft betrekking op de wijze waarop de kennis omtrent normen en regels toegepast kan worden. De accountant moet de belangen van opdrachtgevers en gebruikers in specifieke situaties kunnen inschatten en in staat zijn om deze belangen adequaat af te wegen tegen die van de gecontroleerde en zichzelf. Vanzelfsprekend spelen ook bij het eigen maken van deze vaardigheden cognitieve factoren zoals intelligentie en geheugen van de accountant een rol. Daarnaast zijn met name van belang de morele oordeelsvormingscapaciteiten, die in de vorige paragraaf besproken zijn en wordt in dit stadium van het leerproces ook een beroep gedaan op de sociale vaardigheden, omdat de vaardigheden door interactie met docenten, studenten, collega's en cliënten getraind wordt.

Ad c Het motivatie-aspect (of wilsaspect)

De accountant moet naast kennis omtrent normen en de vaardigheid om deze toe te passen, ook de intentie bezitten om in een gegeven (probleem)situatie de beredeneerde adequate oplossing daadwerkelijk te implementeren. Refererend aan de jaarrekeningcontrole betekent dit dat er de motivatie moet zijn om gevonden materiële afwijkingen ook daadwerkelijk te rapporteren. In dit verband wordt ook wel gesproken van *professionele integriteit* (Emanuel, 1995, p. 64). Voor een deel wordt dit bepaald door de persoonlijke voorkeuren (waarden) die de accountant bezit en anderzijds is dit afhankelijk van de mate waarin de accountant in staat is de

druk van de omgeving - met name van de gecontroleerde - in een specifieke situatie te weerstaan.

Met betrekking tot de laatstgenoemde twee aspecten kan het onderscheid gemaakt worden tussen het *moreel kunnen* redeneren (vaardigheid) en het *moreel willen* redeneren, of het willen implementeren van een moreel adequaat besluit (motivatie). Indien de accountant zich uitsluitend baseert op een weging van economische belangen, dan is het niet meer relevant of deze accountant beschikt over de vaardigheid om op een moreel hoog niveau te redeneren, omdat hij het probleem in dat geval niet meer als een ethisch dilemma beschouwd. Als voorbeeld kan dienen de afweging tussen de opbrengsten van het afgeven van een verklaring en de kosten van een mogelijke claim. Dit is geen ethisch dilemma, maar een economisch vraagstuk.

3.2 De verantwoordelijkheid voor de aan te leren aspecten

In deze paragraaf worden de aspecten met betrekking tot morele oordeelsvorming nogmaals besproken. Het perspectief hierbij is de verantwoordelijkheid die er voor het aanleren van deze aspecten bestaat binnen het beroep en binnen de onderwijsinstellingen.

a Het kennisaspect

Het kennisaspect is in beginsel het primaat van de onderwijsinstellingen. Enige overlap met het primaat van de accountantskantoren ontstaat daar waar deze laatste een deel van de opleidingen zelf verzorgen, aangeleerde normen middels specifieke cursussen verder uitdiepen, of eigen normen/richtlijnen door opleidingen overbrengen. Naast het bijbrengen van deze parate (basis)kennis is het vooral de taak van onderwijsinstellingen om studenten wegwijs te maken in de achtergronden en interpretatie van regelgeving. Voor accountantskantoren en individuele accountants bestaat bovendien de plicht om kennis te nemen van nieuwe/gewijzigde regelgeving en de mogelijkheid om in het totstandkomen hiervan te participeren, al dan niet via de beroepsorganisaties.

Het huidige onderwijs is niet gericht op het aanleren van ethische beginselen en theorieën van morele oordeelsvorming als zodanig. In dit verband kan opgemerkt worden dat het belang van het verkrijgen van kennis hieromtrent ook niet

overschat moet worden. In het algemeen wordt daarentegen tegenwoordig het belang benadrukt van het daadwerkelijk aanleren van de *vaardigheden* om tot moreel adequate besluitvorming te komen (zie hierna onder 2). Het door Kavathatzpoulos (1993) uitgevoerde onderzoek bijvoorbeeld, dat is gebaseerd op het instrueren van subjecten in morele dilemma's, wijst uit dat dit een effectievere vorm van onderwijs is dan het theoretisch onderwijs op het gebied van ethiek.

Ten slotte moet worden opgemerkt dat het aanleren van wet- en regelgeving niet impliceert dat de 'beste handelwijze' wordt aangeleerd. Dit dilemma wordt door Langenderfer en Rockness (1989) met de volgende vraag verwoord: 'Is an action ethical if it is legal?' De conclusie die deze auteurs trekken en die naar mijn mening terecht is, is dat in onze 'verlichte' maatschappij de geldende wet- en regelgeving niet altijd een goede afspiegeling geeft van de geldende ethische normen in de samenleving. Onderwijsinstellingen hebben derhalve tot taak om de discussie over ethiek en ethisch handelen te stimuleren en te brengen op een niveau dat de wet- en regelgeving overstijgt, zodat studenten handvatten krijgen om tot een zelfstandige en verantwoorde afweging te komen.

b Het vaardigheidsaspect

Het vaardigheidsaspect behoort in de huidige structuur voornamelijk tot het primaat van de organisaties waarbinnen de accountants functioneren. Accountantskantoren hebben tot taak professionals te trainen en te begeleiden in hun professionele oordeelsvorming in 'real life' situaties. Uit onderzoek blijkt echter dat opleiding en scholing een belangrijke factor vormen bij het ontwikkelen van de morele oordeelsvormingsvaardigheden (Emanuels, 1995, p. 74). Op dit onderzoek zal in de volgende paragraaf uitvoerig worden ingegaan. De vaardigheden op dit terrein zullen dus (deels) ook in een onderwijscontext aangeleerd moeten worden (bijvoorbeeld door case-studies) met als doel het voorbereiden van studenten op ethische dilemma's die zij in hun professionele carrière zullen meemaken (Rest, 1985).

c Motivatie-aspect

Het gaat bij de motivatie om de waarden die individuen onderscheiden en de prioriteit die zij aan deze waarden toekennen. Deze waarden vormen in ruime zin de motieven om in relaties

(bijvoorbeeld binnen een accountantskantoor) te participeren (Emanuels, 1995, p. 76 e.v.). Mintz (1995) stelt dat gestreefd zou moeten worden naar het bevorderen van voor accountants wellicht enigszins filosofische waarden zoals 'benevolence and altruism, honesty and integrity, impartiality and open-mindedness, reliability and dependability en 'faithfulness and trustworthiness. Meer praktisch zou men kunnen denken aan motieven als: de status van het beroep, het werken binnen een professionele organisatie, het bezig zijn met (vaktechnisch) uitdagende problematiek, de verwachte financiële arbeidsbeloning, etc. Zowel tussen individuen als tussen beroepsgroepen en organisaties zijn verschillen in waardepatronen te onderkennen. Organisaties en individuele accountants selecteren elkaar onder andere op grond van gelijklopende waardeprofielen. Bovendien kan een organisatie (sociale omgeving) invloed uitoefenen op veranderingen in het waardeprofiel van haar leden. Het spreekt dus voor zich dat deze sociale omgeving ook een belangrijke rol speelt bij het motiveren van individuele accountants tot een ethisch verantwoorde besluitvorming. Omgekeerd kan de organisatie echter ook een negatieve invloed hebben. Jeffrey en Weatherholt (1996) en ook Emanuels (1995, p. 166) en Brugman en Weisfelt (1995, pp. 18-19) wijzen op het gevaar van 'selection socialization', het reeds eerder genoemde fenomeen dat ervoor zorgt dat het niveau van ethische besluitvorming binnen organisaties tendeert naar een gemiddeld niveau, waarop weinig ruimte is voor individuen die geneigd zijn meer principieel (op een post-conventioneel niveau) te redeneren.

De rol die voor onderwijsinstellingen is weggelegd bij het motiveren van studenten om ethisch te handelen is moeilijk te bepalen. Het motief van studenten om te participeren in een student/docentrelatie, is niet in de eerste plaats gericht op adaptie van waarden, maar op het verkrijgen van kennis. Waarden die in het (wetenschappelijk) onderwijs als belangrijk ervaren worden zoals verlichting, kennis of verbreiding van de rationaliteit (Hofstee, 1985), vormen niet de motieven van jong afgestudeerden om bij een accountantskantoor te gaan werken. Slechts heel beperkt zullen de onderwijsinstellingen erin kunnen slagen deze waarden als innerlijke drijfveer aan toekomstige professionals mee te geven.

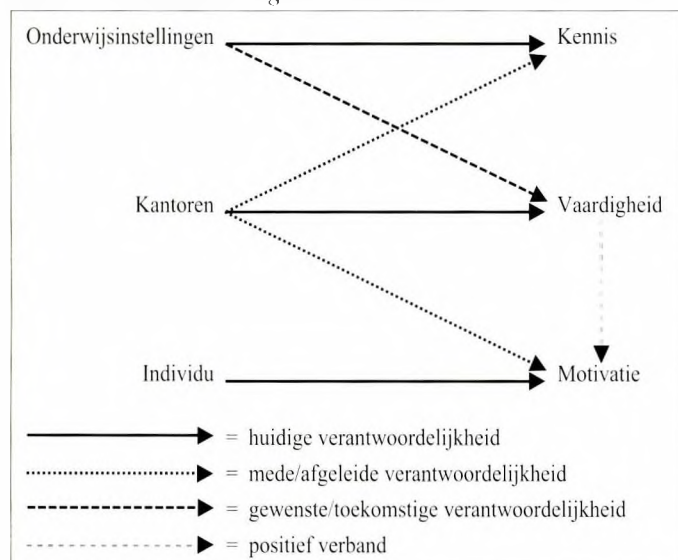
Zoals reeds is aangegeven onder b, blijkt uit

onderzoek echter dat opleiding en scholing wel een belangrijke factor zijn bij het ontwikkelen van de morele oordeelsvormingsvaardigheden. Eveneens blijkt uit studies dat personen met een hoger niveau van morele oordeelsvorming ook eerder geneigd zijn zich in conflictsituaties verantwoordelijk op te stellen en de ethisch adequate beslissing te implementeren (Kohlberg, 1984, p. 519 e.v.; zie ook Emanuels, 1995, p. 75). Indirect kan het onderwijs dus zeker bijdragen aan het bevorderen van de motivatie. Om dit te realiseren is het wel belangrijk dat onderwijsinstellingen systematischer trachten het onderwijzen van de vaardigheden op het gebied van ethische besluitvorming in het curriculum te integreren (zie ook Ponemon en Glazer, 1990). Op welke wijze dit kan gebeuren wordt in de volgende paragraaf besproken.

Op deze plaats wordt besloten met vaststellen dat het in het belang is van de individuele accountants en de accountantskantoren om te streven naar een voldoende mate van ethisch adequate besluitvorming, omdat opdrachtgevers en gebruikers hun eisen met betrekking tot de deskundigheid en onafhankelijkheid van accountants onverkort zullen handhaven en de concurrentie en economische druk naar verwachting niet zullen afnemen.

Als samenvatting van het voorgaande is in figuur 1 aangegeven waar het primaat ligt met betrekking tot de drie genoemde aspecten van ethische besluitvorming.

Figuur 1: Het primaat met betrekking tot de aspecten van ethische besluitvorming



De aspecten kennis en motivatie zullen in dit artikel verder niet besproken worden. In de volgende paragraaf zal nader uitgewerkt worden op welke wijze onderwijsinstellingen kunnen bijdragen aan het onderwijs op het gebied van ethische besluitvormingsvaardigheden.

4 De leerdoelstellingen met betrekking tot de ethische besluitvormingsvaardigheid nader beschouwd

Zoals reeds is aangegeven wordt de laatste jaren in Nederland aandacht besteed aan de rol die het onderwijs zou kunnen hebben bij het trainen van de vaardigheden op het gebied van ethische besluitvorming (zie Weisfelt en Brugman, 1994). Het primaire doel ('overriding goal') van het onderwijs op dit terrein, in dat verband aangeduid als het voorbereiden van studenten op morele dilemma's die zij in hun professionele carrière kunnen tegenkomen (Rest, 1985). Meer praktisch kunnen in het algemeen de volgende twee subdoelen met specifieke kenmerken worden onderscheiden (zie ook Rest, 1985):

- de interpretatie van morele dilemma's;
- het evalueren van mogelijke oplossingsrichtingen en consequenties.

Ad a De interpretatie van morele dilemma's

Onder de vaardigheid om een (specifiek) moreel dilemma te kunnen interpreteren moet verstaan worden de capaciteit om de relevante belangenconflicten die in een dergelijk dilemma een rol spelen te herkennen en naar hun aard te doorgronden. Factoren bij het interpreteren van dilemma's, waarmee bij de inrichting van het onderwijs rekening gehouden moet worden, zijn onder meer dat:

- de interpretatie van complexe vraagstukken zeer moeilijk is en veel van de analytische vaardigheden vergt;
- er veel verschillen tussen personen bestaan, wat betreft het onderkennen van belangen van anderen. Een interpretatie is met andere woorden nooit geheel objectief;
- een bepaalde situatie op zich zelf al dermate op het gemoed van de beslissers kan spelen dat het rationeel analyseren van het probleem en het beredeneren van de optimale oplossing in het gedrang kunnen komen.

(Zie ook Rest, 1985).

Met name het laatste punt is van belang in

situaties waarin accountants onder sterke druk worden gezet. Het blijkt dat accountants in die situaties inderdaad geneigd zijn, minder zakelijke (functionele) en opvallend veel principieel en emotioneel getinte overwegingen te hanteren, die vaak refereren aan het proces van discussie en interactie met de gecontroleerde. Een voorbeeld hiervan is de accountant die zich beroept op het feit dat hij de cliënt niet ineens met een standpunt kan overvallen dat weliswaar vaktechnisch juist is, maar drastisch afwijkt van dat wat in eerdere jaren werd ingenomen (Emanuel, 1995, p. 133 e.v.).

Ad b Evalueren van mogelijke oplossingsrichtingen en consequenties

Van afgestudeerde accountants mag verwacht worden dat zij in staat zijn om te kunnen vaststellen welke oplossingsrichting het beste aansluit bij de morele verantwoordelijkheid van de accountantsfunctie en dat zij begrijpen waarom alternatieve oplossingsrichtingen minder geschikt zijn. Bovendien moeten zij tot op zekere hoogte de potentiële gevolgen van de gekozen oplossingsrichting voor zichzelf en voor anderen kunnen beredeneren en deze oplossing ook onder druk kunnen verdedigen. Het gaat hier niet in de eerste plaats om het leren van morele regels op zich, maar om het verkrijgen van begrip omtrent doel, aard en functie van sociale verantwoordelijkheid. Bij het bepalen van de wijze waarop deze vaardigheid het beste kan worden aangeleerd is het goed om te beseffen dat de ontwikkeling van deze vaardigheid in het algemeen sterk afhankelijk is van sociale interactie, uitdaging, discussie, en oefening (zie ook Rest, 1985).

In dit verband past ook de visie van Reiter (1996), die concludeert dat de traditionele benadering van individuele morele oordeelsvorming op basis van feitelijke en procedurele kennis, zoals deze ten grondslag ligt aan het model van Kohlberg, te eenzijdig is. Dit model zou aangevuld moeten worden met de meer gevoelsmatige, intuïtieve en op communicatie en interactie gebaseerde 'ethics of care' methode, zoals deze door Gilligan (1982) is ontwikkeld. Door het aanleren van deze vooral aan vrouwen toegedichte eigenschappen, wordt recht gedaan aan het feit dat ethische dilemma's vaak niet op basis van één unieke logische redenering door één persoon kunnen worden opgelost, maar dat er voor een adequate oplossing discussie en interactie en vooral voldoende inlevingsvermogen nodig is.

Deze opvatting wordt ondersteund door recente publicaties en onderzoeksresultaten met betrekking tot het accountancyonderwijs. Zo stelden Langenderfer en Rockness (1989) voor om het ethiekonderwijs voor accountants deels casegericht te maken en te integreren in alle vakken van het 'accounting curriculum'. (Hiernaast zou door de studenten dan ook nog minimaal één filosofisch getinte cursus ethiek gevolgd moeten worden). Hilbeitel en Jones (1991) kwamen ook tot de conclusie dat er van dergelijke training een positief effect verwacht mag worden. Zij vonden een significant verschil tussen het niveau van morele oordeelsvorming in professionele dilemma's van groepen studenten die tijdens de opleiding een verschillend studieprogramma volgden. Een deel van de studenten in hun onderzoek werd, naast met de traditionele stof, geconfronteerd met additionele literatuur, videomateriaal en specifiek casusmateriaal waarover gediscussieerd werd. Deze studenten bleken na afloop significant beter in staat om in hun oordeelsvorming in professionele dilemma's overwegingen van een meer 'interpersonal or societal point of view' een rol te laten spelen, dan de andere studenten.

Peek, Peek en Horras (1994), beschrijven een op groepsdiscussie gebaseerde methode die bestaat uit korte casussen gecombineerd met discussievragen, zogenaamde 'stakeholders analysis techniques' en veel ondersteunend lesmateriaal. Het belangrijkste effect van de methode op de korte termijn is, blijkens hun onderzoeksresultaten, vooral de participatie van de studenten in de discussie. Zoals reeds eerder werd aangegeven is dit cruciaal voor het bereiken van leereffecten.

Schaupp en Lane (1992) vonden dat vooral de confrontatie met de werkelijkheid een positief effect had op de wijze waarop studenten leren omgaan met ethische dilemma's. Het bespreken van krantenartikelen van echte dilemma's, in combinatie met het optreden van in de praktijk met dergelijke problemen geconfronteerde professionals, bleek zeer effectief te zijn; de voordelen liggen in de geloofwaardigheid, de realiteit en de mogelijkheid om de meer complexe en reële achtergronden van een situatie te bespreken. Mijns inziens is dit een belangrijk punt. De werkelijkheid moet bij het trainen van deze vaardigheden zo min mogelijk uit het oog worden verloren.

Voorzover bijvoorbeeld het onderhandelen met de gecontroleerde omtrent het al dan niet corrigeren van geconstateerde fouten, onderdeel van deze werkelijkheid is, zal via spel en oefening geleerd kunnen worden om dit proces binnen aanvaardbare grenzen te sturen en te beheersen. Het belang hiervan wordt onderstreept door Reiter (1996).

Een onderwijsstrategie waar in Nederland inmiddels de nodige ervaring mee is opgedaan bij accountancystudenten (NIVRA/Nijenrode) is gebaseerd op het zogenaamde stappenplan (zie Van Luijk, 1993 en bijvoorbeeld ook Reiter, 1996). Het betreft een methode waarmee een casus met kenmerken van ethische besluitvorming langs zeven stappen systematisch wordt geanalyseerd. Het eindpunt van de analyse is een standpuntbepaling door de student die hij/zij in een discussie met anderen moet kunnen verdedigen.

Een gedetailleerde uitwerking van leerdoelstellingen en onderwijsstrategieën voor accountants wordt gegeven door Weisfelt en Brugman (1994). Zij onderscheiden doelstellingen met betrekking tot de voorwaarden voor moreel redeneren, de analyse van morele dilemma's, de toetsing aan het besluitvormingsproces van anderen en de integratie van de besluitvorming in relevante praktijksituaties.

Een interessante vraag is of het aanleren van ethische besluitvormingsvaardigheden sneller of gemakkelijker zou gaan in een onderwijsprogramma dat niet primair gericht is op de traditionele accountancyvakken, maar bijvoorbeeld meer elementen van rechtswetenschap, filosofie of sociale wetenschap bevat. In de Verenigde Staten is inderdaad onderzoek gedaan naar het effect van de samenstelling van het curriculum op de ontwikkeling van morele oordeelsvormingscapaciteiten. De resultaten zijn niet eenduidig. Zo kwamen Ponemon en Glazer (1990) tot de voorzichtige conclusie dat een opleiding die het 'accounting' onderwijs had ingebed in een 'liberal arts program' (accent op vakken uit natuur-, sociale, en gedragswetenschappen), een positief effect had op het niveau van morele oordeelsvorming in vergelijking met een traditionele 'accounting opleiding'. Jeffrey (1993) vond juist dat 'accounting students' een hoger niveau van morele oordeelsvorming hadden dan andere studenten (waaronder 'liberal arts students').

Ten slotte moet hier nogmaals benadrukt worden dat het succesvol bijbrengen van deze vaardigheden slechts ten dele bijdraagt aan het uiteindelijke gehalte van de ethische besluitvorming. De motivatie van de accountant om deze vaardigheden te willen toepassen is doorslaggevend.

5 Conclusies

Er valt vanuit een theoretische standpunt veel te zeggen voor het vergroten van de rol van onderwijsinstellingen op het gebied van accountancy in Nederland bij het onderwijzen van ethische besluitvormingsvaardigheden aan studenten. Uit empirisch onderzoek in met name de Verenigde Staten blijkt bovendien dat de effecten hiervan inderdaad meetbaar positief zijn.

Hoewel de generaliseerbaarheid van genoemd empirisch onderzoek naar de Nederlandse situatie niet vast staat, is er voldoende aanleiding om de voorzichtige aanzetten die reeds waar te nemen zijn, voort te zetten, te structureren en de resultaten te evalueren.

Hiertoe zullen de nodige activiteiten op het gebied van onderwijsontwikkeling ontplooid moeten worden. Allereerst zal een concept ontwikkeld moeten worden op basis waarvan de doelstellingen naar verwachting gerealiseerd kunnen worden. Dit behoeft geen standaardproduct te zijn; onderwijsinstellingen kunnen hun eigen accenten leggen.

Mijns inziens is wel aangetoond dat het aanbeveling verdient om te kiezen voor een methode waarbij aspecten van ethische besluitvorming in de hoofdvakken van het curriculum geïntegreerd worden (in het bijzonder bij externe verslaggeving en leer van de accountantscontrole). Met betrekking tot de leer van de accountantscontrole kunnen bijvoorbeeld in de werkcolleges naast de 'normale' opgaven, casus rond ethische dilemma's en praktijksituaties uitgewerkt en bediscussieerd worden. Deze sessies vinden dan bij voorkeur plaats in groepen van beperkte omvang, zodat voldoende ruimte ontstaat voor het uitwisselen van standpunten tussen studenten onderling en tussen studenten en docenten. Ten behoeve van deze colleges zullen er bruikbare casus met voldoende realiteitsgehalte ontwikkeld moeten worden, of uit de praktijk gedestilleerd moeten worden. Daarnaast zullen wellicht docenten geïnstrueerd moeten worden in het geven van dit type onderwijs.

Voorop staat echter dat het op een zinvolle wijze integreren van het ethiekonderwijs in het curriculum, tezamen met andere ontwikkelingen die op onderwijsgebied actueel zijn (zoals de aanpassing van het programma aan de praktijkstage, het benadrukken van adviesvaardigheden en het ontwikkelen van specialismen) vraagt om een herbalancering van het totale curriculum, opdat ons in de toekomst niet verweten kan worden dat:

'Some of the recent efforts to broaden and improve accounting education have suffered from following a "worm's eye" approach of appropriating theory, techniques, and methods of other disciplines without having first adopted a well thought out framework of goals and purposes for accounting education' (Campfield, 1970).

LITERATUUR

- Advisory Panel on Auditor Independence, (1994), *Strengthening the Professionalism of the Independent Auditor; Report to the Public Oversight Board of the SEC Practice Section*, AICPA, Public Oversight Board, Stamford.
- Brugman, D. en M.E.W. Weisfelt, (1995), *Professionele oordeelsvorming door Registeraccountants*, Amsterdam, Limperg Instituut.
- Campfield, W.L., (1970), Toward Making Accounting Education Adaptive and Normative, *The Accounting Review*, October, pp. 683-689.
- Emanuel, J.A., (1995), *Overwegingen van accountants bij beslissingen in conflictsituaties: economische en ethische aspecten*, Thesis Publishers, Amsterdam.
- Gilligan, C., (1982), *In a Different Voice*, Harvard University Press, Cambridge.
- Hilbeitel, K.M. en S.K. Jones, (1991), Initial Evidence on the Impact of Integrating Ethics into Accounting Education, *Issues in Accounting Education*, 2, (Fall), pp. 262-275.
- Hofstee, W.K.B., (1985), Beoordeling van de kwaliteit van wetenschappelijk onderzoek: fundamentele kwesties, In: Becker, H.A en A.F.J. van Raan, *Kwaliteit in de wetenschap: een meetbaar begrip?*, Leiden, DSWO.
- Jeffrey, C., (1993), Ethical Development of Accounting Students, Non-Accounting Students and Liberal Arts Students, *Issues in Accounting Education*, 1, (Spring), pp. 87-97.
- Jeffrey, C. and N. Weatherholt, (1996), Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance Attitudes: A study of CPA's and Corporate Accountants, *Behavioral Research in Accounting*, vol. 8, pp. 8-31.
- Kavathatzopoulos, I., (1993), Development of Development of Cognitive Skill in Solving Business Ethics Problems: the Effect of Instruction, *Journal of Business Ethics*, 12, pp. 379-386.
- Kohlberg, L., (1984), *The Psychology of Moral Development; The Nature and Validity of Moral Stages*, *Essays on Moral Development*, Vol. II, Harper & Row Publishers, San Francisco.
- Lampe, J.C. en D.W. Finn, (1992), A Model of Auditors' Ethical Decision Making Processes, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 11, Supplement, pp. 34-59.
- Langenderfer, H.Q. en J.W. Rockness, (1989), Integrating Ethics into the Accounting Curriculum: Issues, Problems and Solutions, *Issues in Accounting Education*, 1, (Spring), pp. 58-69.
- Loeb, S.E. (1988), Teaching Students Accounting Ethics: Some Crucial Issues, *Issues in Accounting Education*, (Fall), pp. 316-329.
- Loeb, S.E., (1994), Accounting Academic Ethics: A Code Is Needed, *Issues in Accounting Education*, 1, (Spring), pp. 189-200.
- Luijk, H.J.L. van, (1993), Zeven stappen te gaan: een model ter bewerking van een moreel dilemma, in: Luijk, H.J.L. van, *Om redelijk gewin. Oefeningen in bedrijfsethiek*, Boom.
- Mintz S.M., (1995), Virtue Ethics and Accounting Education, *Issues in Accounting Education*, 2, (Fall), pp. 247-267.
- Peek, L.E., G.S. Peek en M. Horras, (1994), Enhancing Arthur Andersen Business Ethics Vignettes: Group Discussion Using Cooperative/Collaborative Learning Techniques, *Journal of Business Ethics*, 13, pp. 189-196.
- Ponemon, L.A., (1991), *Ethical Reasoning and Selection-socialization in Accounting*, American Accounting Association, Nashville.
- Ponemon, L.A. en A. Glazer, (1990), Accounting Education and Ethical Development: the Influence of Liberal Learning on Students and Alumni in Accounting Practice, *Issues in Accounting Education*, 5, pp. 195-208.
- Reiter, S.A., (1996), The Kohlberg-Gilligan Controversy: Lessons for Accounting Ethics Education, *Critical Perspectives on Accounting*, No.1, pp. 33-54.
- Rest, J.R., (1985), An Interdisciplinary Approach to Moral Education, in: Berkowitz & Oser, *Moral Education: Theory and Application*, Erlbaum, Hillsdale New York, pp. 9-25.
- Schaupp, D.L. en M.S. Lane, (1992), Teaching Business Ethics: Bringing Reality to the Classroom, *Journal of Business Ethics*, 11, pp. 225-229.
- Weisfelt, M.E.W. en Brugman, D. (1994), *Overzicht van onderwijsstrategieën voor de stimulering van morele oordeelsvorming*, Limperg Instituut/Universiteit van Utrecht, Amsterdam.