

Dilemma's in de wetenschap: onafhankelijkheid en objectiviteit

Chris Knoops

1 Onafhankelijkheid

Ik ben geen professor, maar verkeer soms wel in hun gezelschap. Ik werk ook niet bij een accountantskantoor. Heb ik daarmee meer recht van spreken over dit onderwerp? Ben ik in tegenstelling tot (deeltijd)hoogleraren die verbonden zijn aan een accountantskantoor wel onafhankelijk en kan ik mijn visie onbekommerd etaleren?

Met onafhankelijkheid wordt bedoeld dat er bij de uitvoering van een opdracht 'zowel qua geesteshouding ('in wezen') als naar buiten toe ('in schijn')' geen sprake mag zijn van 'financiële, zakelijke, arbeids- of andere relaties'.¹ Is dat mogelijk? Ik denk het niet, zeker niet volledig.

Is een controlerend accountant onafhankelijk? De beroepsgroep wil ons dit wel doen geloven. De Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en de International Federation of Accountants (IFAC) kennen uitgebreide regelgeving die de onafhankelijkheid van de accountant zou moeten waarborgen. Toch zijn er velen die vraagtekens zetten bij de onafhankelijkheid van de accountant, al was het alleen maar omdat de controlerend accountant betaald wordt door de onderneming die wordt gecontroleerd. Maar ook hier zijn waarborgen ingebouwd, bijvoorbeeld door de instelling van toezichthouders zoals de auditcommissie in de Raad van Commissarissen. Toch woedt thans een heftige discussie onder accountants over regulering van de accountantsmarkt en voorgestelde maatregelen van eurocommissaris Barnier, die er toe moeten leiden dat de kwaliteit van de accountantscontrole verbetert en dat de onafhankelijkheid van de accountant wordt gewaarborgd.² In ieder geval concludeer ik dat de onafhankelijkheid van de accountant sterk ter discussie staat.

In het huidige tijdperk zijn universiteiten steeds meer afhankelijk geworden van private financiering. Vragen als in hoeverre de universiteit daarmee haar autonomie opgeeft, in hoeverre dat een inbreuk betekent op de onafhankelijkheid en de wijze waarop de onafhankelijkheid kan worden gewaarborgd, worden besproken in een artikel van Boot en Van de Ven in dit themanummer.

Zijn wetenschappers onafhankelijk? Nog afgezien van de financiering van hun onderzoek, kennen we in Nederland het verschijnsel van de deeltijdhoogleraar, die een hoofdbetrekking heeft als partner bij een accountantskantoor. Boot en Van de Ven wijzen er in dit themanummer op dat dit niet onproblematisch is: 'hoe integer een persoon ook is, de framing die optreedt door de beleavingswereld van zijn hoofdwerkgever maakt het in wezen onmogelijk om de distantie te verkrijgen die de onafhankelijke wetenschappelijke rol vergt'. Hoogendoorn, Vergoossen en Wallage wijzen juist op de voordelen van inbreng vanuit de praktijk in een toepassingsgerichte wetenschap als de accountancy. Maar de onafhankelijkheid staat ter discussie.

Ook de redactie van het MAB is natuurlijk niet onafhankelijk.³ De auteurs van het tweede artikel in dit themanummer (Hoogendoorn, Vergoossen en Wallage) zijn allen deeltijdhoogleraar, terwijl zij zich uitspreken over de voor- en nadelen van het zogenoemde Nederlandse model. Anderzijds wordt precies gedaan waar Pheijffer in dit themanummer toe oproept: meer deelname aan het maatschappelijk debat door hoogleraren in de accountancy. De auteurs hebben geprobeerd om niet alleen standpunten weer te geven, maar ook achtergronden te schetsen en ingenomen posities op een evenwichtige manier te onderbouwen.

Onafhankelijkheid is een fictie. We moeten er mee leren leven. Maar let wel: onafhankelijkheid moet wel zo veel mogelijk worden nagestreefd. Op allerlei vlakken kunnen buffers worden opgeworpen om inbreuken op onafhankelijkheid te vermijden. Dat komt uitgebreid aan de orde het artikel van Boot en Van de Ven in dit themanummer.

2 Objectiviteit

Een ander begrip is 'vooringenomenheid' (in het Engels 'bias') ofwel 'subjectiviteit'. Ik gebruik de begrippen als synoniemen. Het tegenovergestelde is 'objectiviteit'.

- Een wetenschapper probeert 'objectief' te zijn, niet vooringenomen, waarde vrije wetenschap te bedrijven. Is dat mogelijk?

- Het management van een onderneming moet in zijn externe rapportage aan belanghebbenden (in het financiële jaarverslag) een getrouw beeld geven van de economische werkelijkheid, een neutrale (feitelijke) weergave van de economische werkelijkheid. Is dat mogelijk?
- Een 'onafhankelijk' accountant controleert de jaarrekening en geeft 'assurance'. Hij of zij bevestigt in de accountantsverklaring dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de economische werkelijkheid. Is dat mogelijk?

Ik beantwoord deze drie vragen ontkennend. Waarom? Omdat er niet zoiets bestaat als een objectieve werkelijkheid, die wij alleen maar hoeven waar te nemen en te beschrijven.

Iedereen moet dagelijks veel keuzes maken en altijd zijn er partijen, omstandigheden en gebeurtenissen die deze keuzes bewust of onbewust, bedoeld of onbedoeld, toeval of niet, kunnen of willen beïnvloeden. Bovendien zijn gemaakte keuzes veelal niet in overeenstemming met wat volgens bepaalde theorieën (economisch) rationeel gedrag zou moeten zijn.

Wetenschappers kiezen bepaalde onderwerpen, kiezen voor bepaalde theorieën en onderzoeksmethoden, selecteren bepaalde waarnemingen, gebruiken bepaalde begrippen. Alleen al door het hanteren van bepaalde theorieën, metaforen en begrippen vindt 'framing' plaats van de werkelijkheid en wordt een beeld van die werkelijkheid gecreëerd.⁴

Het management van ondernemingen maakt keuzes in de externe verslaggeving ten aanzien van de wijze waarop verslag wordt gedaan naar de buitenwereld, welke waarderingsmethoden worden gehanteerd en daarbij te hanteren schattingen, wanneer bepaalde posten al dan niet in de jaarrekening worden verwerkt en wanneer zij daaruit worden verwijderd, welke additionele gegevensverstrekking zal plaatsvinden en op welke wijze de informatie aan de externe belanghebbenden wordt gerapporteerd. Het management kan op verschillende wijzen een beeld geven van de economische werkelijkheid en als gevolg van alle keuzes die zij maken creëren zij hiermee tegelijkertijd een beeld van deze economische werkelijkheid, een economische werkelijkheid die opnieuw wordt bevestigd of ontkracht door de belanghebbenden die reageren op de rapportages (en andere uitingen) van het management. Het management moet waarborgen dat een getrouw beeld wordt gegeven van 'de economische werkelijkheid', maar wij moeten ons ervan bewust zijn dat dit op verschillende manieren mogelijk is en dat deze werkelijkheid, dit beeld, een sociale constructie is.

De onderzoeker beschrijft niet alleen een model van de werkelijkheid en onderzoekt niet alleen specifieke relaties

tussen fenomenen. Het management van ondernemingen geeft niet alleen een getrouwe weergave van een economische werkelijkheid. En een controlerend accountant geeft niet alleen een 'assurance'-verklaring af. In sociale wetenschappen bestaat er geen werkelijkheid los van onze waarneming. De (economische) 'werkelijkheid' wordt (mede) gecreëerd door wetenschappers, managers, accountants en vele anderen. Sociale feiten zijn geconstrueerd door mensen (Searle, 1995).

Zoals steeds, het is onvermijdelijk dat je op de een of andere manier keuzes maakt en dat veelal sprake is van vooringenomenheid en afhankelijkheid: objectiviteit en onafhankelijkheid zijn ficties.⁵

In dit themanummer wordt vanuit verschillende invalshoeken ingegaan op dilemma's en integriteitsvraagstukken waarmee wetenschappers worden geconfronteerd. De begrippen onafhankelijkheid en objectiviteit spelen hierbij een belangrijke rol.

3 Universiteit en onderzoek

Boot en Van de Ven behandelen dilemma's in de wetenschap vanuit twee invalshoeken: vanuit de universiteit en vanuit de wetenschappers. Universiteiten hebben volgens de auteurs een vormende taak: in het onderzoek staat een onafhankelijke, kritische maar ook creatieve benadering centraal en deze moet ook in het onderwijs aan studenten worden bijgebracht. Er is een sterke wisselwerking tussen universiteit en maatschappij. Volgens de auteurs moet de universiteit veel beter met haar stakeholders omgaan en dat moet een tweerichtingverkeer zijn; hierin ligt een belangrijke uitdaging. Financiering met privaat geld hoeft geen inbreuk te betekenen op waardevrij onderzoek; een doordacht beleid waarbij de universiteit staat voor haar wetenschappelijke missie en transparantie in de financiële relaties tussen universiteit en markt vormen noodzakelijke voorwaarden. De auteurs geven aan dat het goed zou zijn private financiering alleen nog toe te staan voor voltijdsleerstoelen – echte hoogleraarplaatsen. Voor fundamenteel onderzoek blijft publieke financiering noodzakelijk.

De tweede invalshoek in het artikel van Boot en Van de Ven heeft betrekking op de dilemma's waar wetenschappers voor staan, maar ook hier wordt ingegaan op de vraag hoe de universiteit hierin kan bijsturen door middel van gericht beleid. Onderzoekers worden afgerekend op het aantal publicaties en de kwaliteit van de tijdschriften waarin zij publiceren. De keuzes die wetenschappers maken hoeven niet samen te vallen met wat maatschappelijk het meest wenselijk is. Carrière- en publicatieperspectieven kunnen een belemmering zijn voor innovatief onderzoek. Andere vragen zijn: welke onderzoekers zijn bepalend voor het selecteren van onderzoeksideeën? en leidt de beoordeling van wetenschappelijke artikelen door andere

wetenschappers, de zogenoemde peer review, tot een optimale selectie van wetenschappelijke artikelen? Voorts besteden de auteurs aandacht aan integriteitsproblemen in empirisch onderzoek: manipulatie van onderzoeksresultaten door fraude, maar ook andere mogelijkheden van manipulatie, zoals het verwijderen van 'outliers' uit de data, het ongericht verzamelen van heel veel data, selectief rapporteren van statistische toetsen, het achterwege laten van relevante informatie. Bij theoretisch onderzoek spelen integriteitsproblemen een minder dominante rol.

Universiteiten worden de markt op gedreven en private financiering wint steeds meer aan belang. Zij moeten hun wetenschappelijke missie veiligstellen en de onafhankelijkheid van wetenschappelijk onderzoek is hiervoor cruciaal, aldus Boot en Van de Ven.

4 Het Nederlandse model van praktijkhoogleraren/accountants

Hoogendoorn, Vergoossen en Wallage bespreken de unieke positie die Nederland inneemt op het gebied van universitair onderwijs in de accountancy. Nederland is een van de weinige landen waar de accountantsopleiding is ingebed in universiteiten en daarin past dat voor inschrijving als registeraccountant een Master of Science-titel verplicht is. In de meeste andere landen wordt de opleiding tot registeraccountant verzorgd door de beroepsorganisatie van accountants of door private opleiders. Nederland kent daarmee een wetenschappelijke beroepsopleiding. Dit heeft geleid tot een nauwe verwevenheid tussen onderwijs, onderzoek en praktijk en het benoemen van mensen met een praktijkachtergrond als hoogleraar in de hoofdvakken van de postinitiële accountantsopleiding (accountantscontrole, bestuurlijke informatievoorziening en externe verslaggeving); deze hoogleraren dragen veelal ook eindverantwoordelijkheid voor deze hoofdvakken. De auteurs bespreken de voor- en nadelen van dit Nederlandse model en zetten dit af tegen het, wat zij noemen, Amerikaanse model, waarin wetenschap en praktijk twee gescheiden werelden zijn. Voordeel van het Nederlandse model is een veel betere samenwerking tussen wetenschappers en praktijkbeoefenaren, waarbij wetenschappers toegang krijgen tot relevante onderzoeksdata door surveys onder accountants en hun cliënten en door gebruik te maken van archiefmateriaal van accountantskantoren. Ook leidt dit tot een grotere relevantie van het onderzoek voor de praktijk. Als nadelen noemen de auteurs dat (deeltijd)praktijkhoogleraren minder tijd ter beschikking hebben om onderzoek te doen en dat zij minder onafhankelijk zijn, mogelijk ook vanwege het bestaan van belangentegenstellingen. De auteurs wijzen op het belang van voldoende inbreng vanuit de accountantspraktijk in een toepassingsgerichte wetenschap als de accountancy. Deze visie staat haaks op die van Boot en Van de Ven, die erop wijzen dat de praktijk waarbij partners van accountantskantoren tevens deeltijdhoogleraar zijn aan universiteiten verre van onschuldig is: vanwege

het gevaar van framing door de belevingswereld van de hoofdwerkgever en omdat het onmogelijk is 'om de distantie te verkrijgen die een onafhankelijke wetenschappelijke rol vergt'. Boot en Van de Ven richten zich niet tegen praktijkdocenten, maar zij zijn van mening dat de hoogste wetenschappelijke functie gereserveerd moet zijn 'voor mensen die wetenschappelijk actief zijn en een trackrecord hebben dat hen kwalificeert voor de hoogste wetenschappelijke rang'. Zij stellen voor een andere titulatuur in te voeren voor mensen die vanuit de ervaring in de praktijk een deeltijdaanstelling aan de universiteit krijgen. De 'omgekeerde praktijk', waarbij een iemand die primair in de wetenschap carrière heeft gemaakt een brug slaat naar de praktijk, wordt door hen wel bepleit. Dit bevordert de wisselwerking tussen universiteit en omgeving, maar komt in Nederland verrassend weinig voor.

Naast doen van en het richting geven aan wetenschappelijk onderzoek en het geven van onderwijs, gaan Hoogendoorn, Vergoossen en Wallage ook in op de derde belangrijke functie van een hoogleraar: het participeren in het maatschappelijk debat. Zij zijn van oordeel dat bijdragen aan het maatschappelijk debat breed moet worden gedefinieerd.

5 De deelname van praktijkhoogleraren aan het maatschappelijk debat

Pheijffer gaat specifiek in op de bijdrage van hoogleraren accountancy in het maatschappelijk debat. De aanleiding is een artikel in het Financieel Dagblad (FD) waarin op basis van een (beperkt) onderzoek werd gesteld dat hoogleraren accountancy die tevens partner zijn bij een van de vier grote accountantskantoren zich te weinig in het maatschappelijk debat roeren. Dit leidde tot verschillende reacties in het FD en een oproep van Pheijffer aan de redactie van het MAB om hieraan aandacht te besteden 'met daarbij een evenwichtige verdeling van gezichtspunten'. De redactie van het MAB heeft gekozen voor een ruimere insteek.

Pheijffer onderschrijft uitdrukkelijk het belang van praktijkhoogleraren voor academisch onderzoek en onderwijs; daar gaat het artikel niet over. Hij bepleit daarentegen een betere deelname van praktijkhoogleraren in het publieke debat om hun kennis en kunde ook daar tentoon te spreiden. Ook in het artikel van Hoogendoorn, Vergoossen en Wallage wordt gewezen op het belang dat universiteiten en daaraan verbonden hoogleraren de vertaalslag van hun wetenschapsbeoefening naar de praktijk weten te maken. Daarin schuilt geen verschil van mening. Het gaat om de deelname aan het maatschappelijk debat en daarin constateert Pheijffer 'een min of meer selectieve aanwezigheid en op sommige onderdelen zelfs een collectieve afwezigheid ten aanzien van zaken die spelen in het maatschappelijk debat' (par. 4). In de door Pheijffer aangehaalde artikelen in het FD wordt door praktijkhoogleraren en anderen gereageerd door er op te wijzen dat deelname aan het

maatschappelijk debat ruimer moet worden geïnterpreteerd dan alleen artikelen in het FD en door te wijzen op verschillende voorbeelden waar wel deelname aan het maatschappelijk debat plaatsvindt. Pheijffer erkent dit, maar noemt dit 'afleidingsmanoeuvres' (par. 3) omdat niet wordt gereageerd op de bovengenoemde stelling die door hem wordt geponeerd. Hij noemt het promotiereglement van de Universiteit van Amsterdam, de wetenschapsovername van de Nederlandse Organisatie van Wetenschappelijk Onderzoek (NWO) en de Gedragscode Wetenschapsbeoefening van de Vereniging van Universiteiten (VSNU) als ankers om aan te tonen dat deelname aan het maatschappelijk debat een gerechtvaardigde eis is. Als ik de bijdrage van Pheijffer goed lees, dan is het niet alleen een kwestie van 'too little, too late', en gaat het zeker niet om de bijdrage van individuele praktijkhoogleraren. Het gaat

vooral om de afwezigheid van een 'kritisch collectief in het debat', 'om het contrast tussen het debat door anderen en dat van accountancyhoogleraren' (noot 1). Pheijffer noemt veel voorbeelden waarin van hoogleraren accountability 'mag worden verwacht (of waarin het zelfs als een plicht kan worden beschouwd) dat hij of zij zich daarover uitlaat omdat het zijn of haar deskundigheid en vakgebied betreft' (par. 6 en de voorbeelden in par. 5).

Kortom, interessante discussies, waar het laatste woord nog niet over gezegd zal zijn. ■

Dr. C.D. Knoops is universitair docent Financial Accounting Theory aan de Erasmus School of Economics, Erasmus University Rotterdam.

Noten

1 De NBA definieert in de nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's) het begrip onafhankelijkheid als volgt: 'Bij de uitvoering van een assurance-opdracht moet de bij deze opdracht betrokken openbaar accountant zowel qua geesteshouding ('in wezen') als naar buiten toe ('in schijn') onafhankelijk zijn van de assurance-cliënt. Een openbaar accountant mag niet betrokken zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht als er financiële, zakelijke, arbeids- of andere relaties met de assurance-cliënt bestaan die naar het oordeel van een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, als onaanvaardbaar zullen worden aangemerkt.' De onafhankelijkheidsregels zijn gebaseerd op de Code of Ethics.

2 Ik verwijs naar het themanummer van het MAB van mei 2012 over de voorstellen van euro-commissaris Barnier. Ook accountants maken keuzes en worden daarin beïnvloed door een veelheid van factoren, zoals de band die zij in de loop der jaren hebben opgebouwd met het management (er worden voorstellen gedaan voor verplichte rotatie van accountant, verplichte aanbesteding, joint audit) of de adviezen die zij zelf in een eerder stadium aan de onderneming hebben verstrekt (er worden voorstellen gedaan voor verplichte scheiding tussen advies en controle). Het accountantsberoep en het Nederlandse bedrijfsleven (bij monde van de voorzitter van VNO-NCW), maar ook de belangenvereniging van in-

stitutionele beleggers Eumedion hebben sterk afwijzend gereageerd op de voorstellen van Barnier.

3 Een lezer merkt op dat het mei-nummer van het MAB (themanummer over Barnier) een goede illustratie is van het 'niet vrijuit kunnen spreken' van de deeltijdschoolleerling. De andere baan van een aantal van de auteurs in dit themanummer is partner van een van de Big 4-accountantskantoren. 'Dat precies zij commentaar geven op de Barnier-voorstellen (over een herschikking van het externe accountantslandschap in de EU als reactie op de crisis), maakt hun commentaar op, hun overwegend negatieve beoordeling van, de Barnier-voorstellen ongeloofwaardig'. Niet alle auteurs in dit themanummer (MAB, mei 2012) waren deeltijdschoolleerling; wel zijn alle auteurs van dit themanummer registeraccountant. Hebben zij geen recht van spreken of zijn zij per definitie ongeloofwaardig? Moet de redactie altijd zoeken naar verschillende meningen?

4 In agencytheoretische modellen wordt over het algemeen verondersteld dat individuen eigenbelang nastreven en dat er sprake is van informatieasymmetrie. In de transactiekostentheorie wordt ervan uitgegaan dat mensen niet volledig betrouwbaar zijn en dat zij opportunistisch gedrag vertonen: 'self-interest seeking with guile' (Williamson, 1985, p. 47). In deze economische theorieën worden veronderstellingen gehanteerd omtrent gedrag. Op zich is daar nog niet zoveel mis mee, zolang men zich maar realiseert dat dit een bepaalde interpretatie is, een bepaald beeld

dat gecreëerd wordt. Wel wordt in verschillende publicaties gewezen op het gevaar dat studenten die met deze theorieën worden opgeleid zich ook volgens deze theorieën gaan gedragen en van anderen veronderstellen dat zij zich overeenkomstig deze theorieën gedragen. Theorieën kunnen hiermee 'self-fulfilling' worden (Ferraro, Pfeffer en Sutton, 2005; Cohen en Holder-Wabb, 2006). Een ander voorbeeld van 'framing' heeft betrekking op corporate governance. In hun beroemde artikel uit 1997 'Survey of corporate governance' starten Shleifer en Vishny met de volgende definitie van corporate governance: 'Corporate governance deals with the ways in which suppliers of finance to corporations assure themselves of getting a return on their investment'. Hiermee wordt direct de toon gezet voor een beperkte benadering van corporate governance vanuit de belangen van vermogenverschaffers.

5 Ik heb een andere visie op wetenschap en de wijze waarop 'de werkelijkheid' kan worden weergegeven dan de gebruikelijke visie van de meeste 'mainstream' accounting onderzoekers en praktiserend accountants (zie: Knoops, 2010). Ik zie accounting niet als een instrument voor de neutrale (feitelijke) weergave van economische activiteiten, maar als een 'social and institutional practice' (Hopwood en Miller, 1994). Accounting betreft een geheel van activiteiten ('practices'), waarmee gepoogd wordt mensen, processen en organisaties te beïnvloeden om bepaalde doelen te bereiken.

Literatuur

- Cohen, J.R. en L.L. Holder-Webb (2006), Rethinking the influence of agency theory in the accounting academy, *Issues in Accounting Education*, vol. 21, no. 1, pp. 17-30.
- Ferraro, F., J. Pfeffer en R.I. Sutton (2005), Economic language and assumptions: how theories can become self-fulfilling, *Academy of Management Review*, vol. 30, no. 1, pp. 8-24.
- Hopwood, A.G., & Miller, P. (eds.) (1994), *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Knoop, C.D. (2010), *Verslaggevingstheorieën: Een wetenschapsfilosofische analyse*, dissertatie Erasmus Universiteit Rotterdam; zie: <http://hdl.handle.net/1765/19651>.
- Searle, J.R. (1995), *The construction of social reality*, New York, etc.: The Free Press.
- Shleifer, A. en R.W. Vishny (1997), A survey of corporate governance, *The Journal of Finance*, vol. 52, no. 2, pp. 737-783.
- Williamson, O.E. (1985), *The economic institutions of capitalism*, New York: The Free Press.