



DE EFFECTEN VAN DE BEROEPSEED VOOR ACCOUNTANTS

Wat is de toegevoegde waarde van een beroepseed op het integer handelen van accountants geweest?

Bachelor scriptie
Datum: 23-06-2021
Rotterdam

K.P.J. Feenstra
Studentnummer: 500500
Economie en Bedrijfseconomie
Erasmus Universiteit Rotterdam
Erasmus School of Economics

Begeleider: H.J Bouwer
Tweede Beoordelaar: M. Van Dongen

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Voorwoord

Voor u ligt de bachelor scriptie: " De effecten van de beroepseed voor accountants". Dit onderzoek heeft de effecten van de beroepseed op integer handelen van accountants onderzocht. Deze scriptie is geschreven in het kader van het afronden van mijn bachelor Economie en Bedrijfseconomie in de richting van Financiële Accounting op de Erasmus Universiteit Rotterdam.

Ik heb voor dit onderwerp gekozen omdat ik graag een concreet, gedrag-georiënteerd en maatschappelijk relevant onderzoek wilde doen. Persoonlijk vond ik het fraudegedrag bij grote bedrijven, zoals Wirecard, een interessant scriptieonderwerp. Bij de beantwoording van de hoofdvraag heb ik meerdere onderzoeksmethodes gebruikt, die ik heb geleerd tijdens mijn opleiding.

Tot slot wil ik een aantal mensen bedanken die betrokken waren bij dit onderzoek. Ten eerste wil ik de heer Bouwer bedanken voor zijn begeleiding bij dit onderzoek. De samenwerking was erg prettig, door de duidelijke communicatie en schijfprocesstructuur. Daarnaast wil ik graag alle geïnterviewden bedanken voor hun waardevolle bijdragen aan het onderzoek. Ook wil ik graag alle 107 accountants bedanken die de tijd hebben genomen om de enquête in te vullen en hun mening te geven. Ten slotte wil ik de redactie van Accountant.nl en Accountancyvanmorgen.nl bedanken voor hun bijdragen aan het onderzoek door de verspreiding van de enquête.

Ik wens u veel leesplezier toe.

Jonathan Feenstra

Rotterdam, 26 juni 2021

Abstract

In 2016 is een beroepseed ingevoerd voor alle accountants, omdat er nog te vaak onethisch wordt gehandeld. Er was toentertijd veel discussie over de mogelijke effecten hiervan, omdat er geen directe onderzoeksresultaten ten grondslag lagen aan de invoering van de eed. Maar sinds de invoering is nauwelijks onderzoek gedaan naar de daadwerkelijke effecten.

Het doel van dit onderzoek is te achterhalen wat de daadwerkelijke effecten van de beroepseed zijn. Hiervoor is de volgende onderzoeksvraag opgesteld: "Wat zijn de effecten van de invoering van de beroepseed voor accountants geweest op het integer handelen van de accountants?"

Om antwoord te geven op de hoofdvraag is eerst literatuuronderzoek gedaan om drie hypothesen op te stellen over de verwachte effecten. Daarna zijn de hypothesen beantwoord door empirisch onderzoek in de vorm van enquête-, tuchtrechtzaken- en interviewonderzoek. De enquêteresultaten en de tuchtrechtzaken zijn vervolgens statistisch geanalyseerd met *T-toetsen*. Daarnaast zijn er interviewresultaten van zes geïnterviewde medewerkers van de Big-4 kantoren meegenomen.

De gevonden resultaten zijn dat de eed significante invloed heeft gehad op de morele bewustwording voor 22% van de accountants. Daarnaast heeft het onderzoek ook uitgewezen dat de morele beraadslaging statistisch significant is toegenomen voor 19% van de accountants. Tot slot hebben de resultaten uitgewezen dat integer handelen significant is toegenomen door de eed voor 17% van de accountants.

De eed heeft toegevoegde waarde gehad voor de morele bewustwording door het *emotionele eedafleggingsmoment*, waarbij verbondenheid ontstond in de *eedgemeenschap*. De inhoudelijke boodschap van de eed wordt nog impliciet gebruikt voor morele beraadslaging, via andere kanalen binnen de accountantskantoren. Tot slot heeft de eed voor sommigen geleid tot een bevordering van integer handelen. Maar de positieve effecten van de eed lijken wel te zijn weggeëbd in de tijd, door het tekort aan *periodiek onderhoud*. De eed zou mét *periodiek onderhoud* veel meer toegevoegde waarde kunnen hebben.

Inhoud

Voorwoord	1
Abstract	2
1. Inleiding	6
1.1 Probleemstelling	6
1.2 Relevantie	7
1.3 Structuur	8
Theoretische kader	8
2. De beroepseed voor accountants	8
2.1 Ontstaan beroepsgroep accountants	9
2.2 Eerste pogingen voor een eed en wetgeving	9
2.3 Daadwerkelijke invoering beroepseed	9
2.4 Integer handelen	10
3. Aanleiding invoering beroepseed	10
3.1 Directe aanleiding	10
3.2 Grote kritiek vanuit het AFM	11
3.3 Cultuur	11
3.3.1 Winstmaximalisatiecultuur	11
3.3.2 Overige cultuurproblemen	12
3.4 Gedrag verklaard vanuit de principaal-agent theorie	12
3.4.1 De principaal-agent theorie	12
3.4.2 Het principaal-agent probleem van accountants	13
4. Verwachte effecten van de beroepseed	14
4.1 Invloed accountant op de controle	14
4.2 Bevordering morele beraadslaging door morele bewustwording	14
4.3 Bevorderen van integer handelen	15
5. Voorwaarden werkende beroepseed	16
5.1 <i>Gerechtigheid, geloofwaardigheid en cohesie</i>	16
5.1.1 <i>Gerechtigheid</i>	16
5.1.2 <i>Geloofwaardigheid</i>	16
5.1.3 <i>Cohesie</i>	16
5.2 <i>Eedaflegmoment</i>	17
5.3 <i>Periodiek onderhoud</i>	17
6. Effecten van de beroepseden in de praktijk	17
6.1 De Hippocrates eed	18
6.2 De advocateneed	18

6.3 De bankiers eed	19
Empirisch onderzoek.....	20
7. Hypotheses.....	20
7.1 De beroepseed heeft geleid tot een toename van de bewustwording van morele verantwoordelijkheid.	21
7.2 De beroepseed wordt gebruikt bij de morele beraadslaging en dilemma's.	21
7.3 De beroepseed heeft geleid tot een bevordering van integer handelen van accountants.	21
8. Data en Methodologie	21
8.1 Kwalitatief interviewonderzoek	22
8.1.1 De geïnterviewde Big-4 werknemers	22
8.1.2 Semigestructureerde interviews	22
8.1.3 Methode van verwerking interviews	22
8.1.4 Validiteit interviewonderzoek	22
8.2 Kwantitatieve tuchtrechtzaken deskresearch	22
8.2.1 Verkrijging tuchtrechtcijfers.....	23
8.2.2 Methodologie tuchtrechtcijfers	23
8.2.3 Validiteit tuchtrechtcijfers onderzoek	23
8.3 Kwantitatieve enquête fieldresearch	24
8.3.1 Verspreiding enquête.....	24
8.3.2 Enquêtevragen	24
8.3.3 Inclusie- en exclusiecriteria van de enquête.....	25
8.3.4 Analyse methodologie cirkeldiagrammen	25
8.3.5 Analyse methodologie statistische toets	25
8.3.6 Validiteit enquête.....	26
9. Onderzoeksresultaten	26
9.1 Bewustwording van morele verantwoordelijkheid	26
9.1.1 Enquête over bewustwording van morele verantwoordelijkheid	26
9.1.2 Interviews over bewustwording van morele verantwoordelijkheid.....	27
9.2 Morele beraadslaging	28
9.2.1 Enquête over morele beraadslaging	28
9.2.2 Interviews over morele beraadslaging.....	29
9.3 Bevordering van integer handelen	29
9.3.1 Enquête over belangrijkheid van integer handelen in organisatie.....	29
9.3.2 Enquête over bevordering van integer handelen	30
9.3.3 Vermindering tuchtzaken door bevordering integer handelen.....	30

9.3.4 Interviews over bevordering van integer handelen.....	31
10. Conclusie	32
11. Discussie en aanbevelingen.....	35
12. Literatuurlijst	36
13. Bijlage	40
A. Tekst beroepseed	40
B. Interviewvragen.....	41
C, Interviewsamenvattingen.....	42
D. Enquêtevragen en enquête uitleg tekst.....	48
E. Tuchtrechtcijfers 2019 en 2020	50
F. Tuchtrechtzaken 2010-2018	51
G. Enquêteantwoorden	51
H. Geslacht, Leeftijd en Beroepssoort NBA-leden.....	55
J. Statistische overzichtstabellen	56

1. Inleiding

Zou het niet eens afgelopen zijn met grote accountingschandalen? Toch schokte het Duitse bedrijf Wirecard de financiële wereld met een persbericht dat 1.9 miljard euro uit de jaarrekening waarschijnlijk niet bestond (Zandbergen, 2020). De marktprijs van Wirecard daalde met tachtig procent en er verdween vierentwintig miljard aan marktwaarde binnen een dag. Het accountantskantoor Ernst en Young (EY) wordt verweten ernstige tekortkomingen te hebben vertoond tijdens de accountantscontrole, blijkt uit een onderzoek voor de Duitse Bondsdag (Storbecke, 2021). De controlerende accountant en de directeur van de Duitse afdeling van EY zijn vertrokken vanwege hun betrokkenheid in het Wirecard-schandaal. Een ander boekhoudschandaal, dat grote invloed had op de financiële wereld, vond plaats in 2001 toen naar buiten kwam dat energiereus Enron de jaarrekening had gefraudeerd. Hierdoor verdween veertig miljard aan marktwaarde (Axtman, 2010). Eén van de toenmalige grote vijf accountingskantoren, Arthur Andersen LLP, was medeverantwoordelijk voor de fraude en de bedrijven Enron en Arthur Andersen LLP gingen uiteindelijk ten onder aan deze fraude. Dit accountingschandaal leidde tot het toentertijd grootste faillissement ter wereld en was daardoor de directe aanleiding voor het invoeren van wetgeving die financiële verslaggeving moest verbeteren zodat een dergelijke fraude nooit meer zou voorkomen, de Sarbanes-Oxley Act (Deakin and Konzelmann, 2003).

Maar ook Nederland blijft niet buiten schot als het gaat om jaarrekeningfraude schandalen. Ahold bracht in 2003 naar buiten dat de winsten uit voorgaande jaren moesten worden herzien. De beurskoers stortte met twee derde in en Ahold schikte voor één miljard euro met hun aandeelhouders (The Telegraph, 2003). Ook hier ging de accountant niet vrijuit en moest Deloitte tien miljoen als schikking betalen (ANP, 2018). Dit was niet de enige zaak in Nederland. In 2017 werd het ook duidelijk dat het meubelwarenhuis Steinhoff fraudeerde en de tuchtzaak naar de accountant van Deloitte loopt nog steeds (Polman, 2021). Daarnaast heeft één PWC-accountant een berisping opgelegd gekregen van de tuchtrechter door zijn rol in het controleren van het frauderende SHV in 2016 (Bökkerink, 2021).

1.1 Probleemstelling

Na het zien van al deze verschillende schandalen lijkt het alsof accountants geen integriteit kennen. Dit probleem, dat accountants te vaak nog onethisch handelen, werd in 2016 vastgesteld in het rapport: "In het publiek belang". In het rapport werd als belangrijkste maatregel aanbevolen dat een beroepseed zou worden ingevoerd voor alle actieve accountants. Er was toentertijd veel discussie of de beroepseed daadwerkelijk invloed zou hebben op de integriteit en het ethisch handelen van accountants. Er waren namelijk geen directe onderzoeksresultaten naar de effecten van een beroepseed onder accountants (Buijink en Dassen, 2015). Het rapport: "In het publiek belang"

gebruikte geen wetenschappelijke literatuur ter onderbouwing van de maatregel (Buijink en Dassen, 2016). Eijkelenboom (2016) beargumenteerde destijds dat een beroepseed voor accountants theoretisch gezien wel toegevoegde waarde kan hebben, omdat dit tot meer besef van integriteit kan leiden. De Ledenvergadering van de Nationale Beroepsgroep Accountants (NBA) stemde uiteindelijk voor de beroepseed en deze werd op 1 mei 2017 ingevoerd voor alle actieve accountants. Sindsdien is het stil rondom de beroepseed van accountants. Er is nog geen onderzoek geweest naar de effecten van de beroepseed. Dit moet wél onderzocht worden. Daarom is de hoofdvraag van dit onderzoek:

Wat zijn de effecten van de invoering van de beroepseed voor accountants geweest op het integer handelen van de accountants?

Deze hoofdvraag zal beantwoord worden aan de hand van de volgende deelvragen:

1. Wat is een beroepseed?
2. Waarom is er voor accountants een beroepseed ingevoerd?
3. Wat zouden de mogelijke effecten van een beroepseed zijn?
4. Welke voorwaarden zijn nodig voor effectiviteit van een beroepseed?
5. Wat voor invloed heeft een beroepseed in de praktijk gehad op andere beroepsgroepen ?

1.2 Relevantie

Dit onderzoek is wetenschappelijk relevant omdat er geen empirische onderzoeken zijn naar de accountantseed. Er is wel onderzoek gedaan naar de effecten van eden, maar dit was alleen experimentonderzoek. Uit een experiment van Jacquemet, Luchini, Shogren, Zylbersztejn (2018) blijkt dat als mensen een eed hebben afgelegd ze significant meer geneigd zijn om eerlijk te handelen. Daarnaast blijkt uit de paper van Mazar, Amir en Ariely (2008) dat een eed positieve effecten heeft op het rapporteringsgedrag. Belangrijke kanttekening hierbij is dat dit een experiment onder studenten was. Hier is dus geen sprake van directe onderzoeksresultaten naar professionele bankiers. Dit onderzoek heeft toegevoegde wetenschappelijke waarde, omdat hier wel directe onderzoeksresultaten gevonden worden over de effecten van de accountantseed.

Dit onderzoek is ook maatschappelijke relevant, omdat dit duidelijkheid zal verschaffen over de gevolgen en de succesvolheid van de invoering van de beroepseed. Heeft de beroepseed de gewenste effecten gehad op de integriteit van de accountants of is er niets veranderd? Een beroepseed die toegevoegde waarde heeft voor de integriteit van de accountants zal in het publieke belang zijn. Pheijffer (2021) geeft aan dat een van de belangrijkste bestaansredenen van de beroepsgroep accountants het tegengaan van fraude is. Een beroepseed die de integriteit van de accountant versterkt zou ervoor kunnen zorgen dat de accountant fraude minder accepteert en meer bestrijdt. Een effectieve eed, waardoor iedereen integer handelt, zou theoretisch gezien zelfs het

einde van grote boekhoudschandalen kunnen betekenen. Dit zou positief zijn voor aandeelhouders en alle andere deelnemers van het maatschappelijke verkeer die benadeeld worden bij fraude. Daarnaast zou bij een positief werkende eed de beroepseed kunnen worden doorgevoerd naar andere sectoren en beroepsgroepen.

1.3 Structuur

In hoofdstuk twee zal de beroepseed worden geïntroduceerd. Er wordt hierin toegelicht wat de inhoud van de eed is, met andere woorden wat de accountants precies beloven. Daarna zal in hoofdstuk drie de aanleiding van de invoering van de beroepseed worden besproken. Hierin worden ook de dieperliggende oorzaken van onethisch gedrag van accountants besproken. Hierbij zal de principaal-agent theorie betrokken worden. In hoofdstuk vier zal vanuit een theoretische benadering de verwachte effecten en bijdragen van eed worden besproken. In hoofdstuk vijf zullen de voorwaarden voor een waardevolle eed besproken worden. Daarna zal in hoofdstuk zes gekeken worden naar de daadwerkelijke effecten van beroepseden bij andere beroepsgroepen. De bankierseed zal hier in het bijzonder worden behandeld, aangezien deze beroepseed net als de accountantseed recentelijk is ingevoerd. De hierboven geformuleerde deelvragen worden beantwoord in het theoretische kader, in de hoofdstukken twee tot en met zes. De methodologie voor het beantwoorden van deze deelvragen is literatuuronderzoek. Op basis van de wetenschappelijke bevindingen in het theoretische kader zal een aantal hypotheses worden opgesteld en deze hypotheses zullen in hoofdstuk zeven behandeld worden. In hoofdstuk acht zullen de data en methodologie voor het testen van de hypotheses besproken worden. Enerzijds zal één hypothese worden getest door empirische tuchtrechtzaken te analyseren. Anderzijds zal een aantal hypotheses worden getest door het analyseren van enquête- en interviewonderzoek. Ten slotte zullen in hoofdstuk negen de onderzoeksresultaten van de hypotheses behandeld worden.

Theoretische kader

2. De beroepseed voor accountants

Een eed is een plechtige belofte of verklaring. Het gebruik van eden heeft een lange geschiedenis en het zit diep geworteld in veel culturen. Eden komen veelvuldig voor in de Bijbel, maar ook in de Romeinse, Islamitische en Hindoeïstische cultuur. Eén van de langst in gebruik zijnde eden is de eed van Hippocrates. De eed ontstond toen de Griekse arts Hippocrates beroepsregels opstelde voor zijn leerlingen, ongeveer 400 jaar Voor Christus. Artsen in Nederland leggen nu nog steeds een beroepseed af bij het verkrijgen van de artsenbevoegdheid die gebaseerd is op deze Hippocrates eed (KNMG, 2019). Ook de beroepseed voor advocaten kent een lange historie, waarbij advocaten voor een rechtszaak al een eed moest afleggen. Dit was zelfs in het Romeinse recht opgenomen (Bannier,

2005). De beroepsgroep accountants kent geen dergelijke lange historie van het afleggen van een beroepseed zoals artsen en advocaten dat kennen.

2.1 Ontstaan beroepsgroep accountants

Eén van de redenen voor het ontbreken van zo'n lange historie is eenvoudigweg gelegen in het feit dat het beroep accountant in Nederland pas in 1879, in Rotterdam, is ontstaan (Brink-van der Meer, 2018). Het beroep boekhouder, waarbij transacties werden bijgehouden, bestond al sinds de Egyptenaren. Maar het accountantsberoep ontwikkelde zich pas nadat er door een politicus grootschalige fraude was gepleegd. Als gevolg daarvan werd er een controleur aangesteld die de administratie en boekhouding van het bedrijf moest controleren. Dit wordt gezien als de eerste accountant van Nederland. Een accountant werd in die tijd omschreven als: 'iemand die zijn beroep maakt van het inrichten, leiden, nazien, controleren en verbeteren van de boekhoudingen en administraties van instellingen of bedrijven' (Brink-van der Meer, 2018). In 1883 werd het eerste accountantskantoor opgericht, bestaande uit vijf onafhankelijke boekhouders. Dit bedrijf werd de voorloper van Ernst & Young

2.2 Eerste pogingen voor een eed en wetgeving

De eerste 80 jaar na het ontstaan van het beroep van accountant was er geen wet- of regelgeving, er waren alleen maar private beroepsorganisaties. In 1900 werden er al eerste pogingen ondernomen om wetgeving te ontwikkelen met het oog op afbakening van en eenduidigheid met betrekking tot het accountantsberoep. Ook een mogelijke beroepseed maakte hier onderdeel van uit (NIVA, 1900). Tot 1930 worden door meerdere staatscommissies wetvoorstellen ingediend over de invulling van het accountantsberoep en het invoeren van een beroepseed was hier altijd een onderdeel van. Deze wetvoorstellen hebben het uiteindelijk allemaal niet gehaald. De kritiek op de wetsvoorstellen had nooit betrekking op de beroepseed, maar altijd op het feit dat bepaalde partijen niet betrokken waren geweest bij het opstellen van de wet (Eijkelenboom, 2016). Uiteindelijk komt er pas in 1962 voor het eerst daadwerkelijke wetgeving voor accountants. Een beroepseed komt hier echter niet meer in voor.

2.3 Daadwerkelijke invoering beroepseed

Maar in 2014 laait de discussie over de beroepseed weer op. De Werkgroep Toekomst Accountantsberoep stelt in het rapport 'In het publiek belang' voor een beroepseed voor accountants in te voeren (Werkgroep 'Toekomst Accountantsberoep', 2014).

De NBA moet het voortouw nemen voor de invoering van de beroepseed. De NBA doet in de zomer van 2015 een peiling waaruit zij de definitieve versie van de tekst voor de beroepseed opmaken (NBA, 2015) (Bijlage A, Tekst Beroepseed). De beroepseed bestaat uit expliciete aansluiting bij de wet- en regelgeving voor accountants. Daarbovenop worden de professioneel-kritische houding en

de fundamentele beginselen van het accountantsberoep benadrukt. Ten slotte wordt ook benoemd dat accountants moeten handelen in het algemeen belang. De invulling en tekst van de eed ligt dicht bij de gedrags- en regelgeving voor accountants. Hier zijn voor- en tegenstanders van. De toenmalige directeur van het NBA, Van Markel, was hier voorstander van, aangezien de eed dan ook daadwerkelijk kan worden waargemaakt (Van Markel, 2015). Tegenstanders geven aan dat juist omdat de beroepseed zo dicht bij de gedrags- en regelgeving ligt deze daardoor geen toegevoegde waarde heeft (Eijkelenboom 2016). Daarnaast is er kritiek op het gegeven dat de eed ook geldt voor 'accountants in business' en dat ook zij daarom het algemeen belang horen te dienen. Vandaar dat acht accountants in business hebben besloten de eed niet af te leggen vanuit de overtuiging dat zij niet én het algemeen belang én de belangen van het bedrijf konden dienen. (Almelo, 2018). De tuchtrechter heeft in dezen echter besloten dat accountants in business ook het algemeen belang kunnen dienen in de vorm van verantwoordelijkheid nemen voor algemene gevolgen én het in acht blijven nemen van de fundamentele beginselen.

Ten slotte is er nog een andere visie over wat de inhoud van de tekst van de beroepseed zou moeten zijn. Soeharno geeft aan dat elke beroepseed in essentie neerkomt op dat iemand aangeeft, dat hij integer zal zijn en integer zal handelen (Soeharno, 2013). Hij geeft aan dat integriteit een fundamenteel beginsel van het accountantsberoep en de accountantseed is, de overige onderdelen van de tekst van de eed zijn niet noodzakelijk.

2.4 Integer handelen

Integer handelen wordt in dit onderzoek gedefinieerd in lijn met de definitie van het NBA. Een accountant die integer handelt treedt eerlijk en oprecht op (NBA, 2017). Daarnaast geldt dat indien de accountant toch in verband wordt gebracht met niet-integer handelen, hij of zij maatregelen neemt ter beëindiging hiervan of zich hiervan distantieert. Als de accountant vermoedt dat de organisatie niet integer handelt, treft hij een maatregel. En als de accountant onvolledige, onjuiste of misleidende informatie krijgt neemt hij maatregelen voor het wegnemen hiervan of voegt hij toe dat deze informatie onjuist, onvolledig of misleidend is. Ten slotte neemt de accountant een maatregel als zijn betrokkenheid onjuist wordt voorgesteld door een andere gebruiker.

3. Aanleiding invoering beroepseed

3.1 Directe aanleiding

Op 14 mei 2014 is er een Algemeen Overleg in de Tweede Kamer over het functioneren van de beroepsgroep van accountants. Er is grote onvrede over het functioneren van accountants en de uitkomst vanuit de Tweede Kamer is dat de beroepsgroep het vertrouwen moet terugverdienen (Werkgroep Toekomst Accountantsberoep, 2014). Er wordt een Werkgroep Toekomst Accountantsberoep gevormd die een lijst verbeterpunten moet voorstellen voor de sector. Deze

werkgroep zal uiteindelijk met het voorstel komen voor een beroepseed, die het vertrouwen en het functioneren van accountants moet verbeteren.

3.2 Grote kritiek vanuit het AFM

Waar kwamen de onvrede en kritiek over het functioneren van de accountants vandaan?

De werkgroep geeft zelf aan dat de kritiek kwam vanwege een reeks aan incidenten, wat vanwege de aaneenschakeling ervan een structureel probleem bleek. Dit beeld van een structureel probleem werd nadrukkelijk bevestigd door de rapporten van het AFM (Werkgroep Toekomst Accountantsberoep, 2014). Eén van de rapporten waaraan de werkgroep refereert is de kwaliteitscontrole van het AFM uit 2010, waarbij tweeënvijftig procent van de controles onvoldoende was (AFM, 2010). Eén van de belangrijkste kritiekpunten uit het rapport van 2010 is dat de accountants geen professioneel-kritische houding hebben ten aanzien van de jaarrekeningen en hun klanten. Ook was er binnen de grote accountantskantoren sprake van onvoldoende kwaliteitsbewaking. En in 2014 blijkt dat de problemen niet zijn opgelost, want uit de kwaliteitscontrole van het AFM naar de gecontroleerde jaarrekeningen uit 2012/2013 door de Big-4 kantoren kwam naar voren dat vijfenveertig procent van de jaarrekeningen onvoldoende was gecontroleerd (AFM, 2014). Uit het rapport van 2014 is de belangrijkste kritiek dat er geen geschikte controle-informatie verkregen wordt ter onderbouwing van afgegeven controleverklaringen. Ook hier is het verwijt dat de professioneel-kritische houding ten overstaan van de klanten ontbreekt bij de accountants. Het AFM concludeert dat accountants nog te veel handelen naar prikkels die het eigenbelang en het commerciële belang boven het algemene belang zetten. Daarnaast geeft het AFM aan dat er nog meer dieperliggende oorzaken zijn, waardoor accountants nog niet altijd integer handelen. De Werkgroep Toekomst Accountsberoep geeft aan dat de dieperliggende oorzaken van de problemen in de accountancy sector in Nederland bijna altijd terug te brengen zijn naar twee terreinen: cultuur en gedrag (Werkgroep Toekomst Accountsberoep, 2014).

3.3 Cultuur

3.3.1 Winstmaximalisatiecultuur

De cultuurproblemen worden deels veroorzaakt door de organisatiestructuur die accountantskantoren meestal gebruiken. Het gaat dan om de zogenaamde partnerstructuur, waarbij de top-medewerkers eigenaar worden van het bedrijf en daardoor ook meedelen in de winst. Het accountantskantoor genereert inkomsten uit de diensten die zij leveren aan hun klanten: de organisaties en bedrijven die het kantoor inhuurt om de jaarrekening te controleren. Vanwege de gekozen organisatiestructuur (de partnerstructuur) is de winstgevendheid van de organisatie van persoonlijk belang voor de partners. Mede door de persoonlijke financiële prikkels van de partners is binnen de accountancysector een sterke cultuur van winstmaximalisering gegroeid (Werkgroep

Toekomst Accountsberoep, 2014). Het gevolg van deze winstmaximalisering cultuur is dat de accountants vooral loyaal zijn aan hun klanten. Een risico van deze loyaliteit richting de klant is een verminderde loyaliteit naar commissarissen, toezichthouders en maatschappelijk belanghebbenden (Werkgroep Toekomst Accountsberoep, 2014). De accountant wil vanwege het streven naar winstmaximalisatie graag de klant behouden en richt zich daarom vooral op de belangen van de klant, hetgeen dat ten koste gaat van de professioneel-kritische houding. De gecontroleerde partijen hebben vaak belang bij een niet te kritische, doorvragende en detail controlerende accountant, aangezien dit tijd of geld kost voor de onderneming. Dit is een van de dieperliggende redenen voor een soms minder kritische houding van accountants, aldus de Monitoring Commissie Accountancy. Zij formuleert dit probleem als volgt: "wie betaalt bepaalt" (Monitoring Commissie Accountancy, 2020).

3.3.2 Overige cultuurproblemen

Daarnaast heerst er binnen de accountancysector een cultuur waarin collega's beschermd worden en waar tegenspraak van een ondergeschikte niet geduld wordt (Werkgroep Toekomst Accountsberoep, 2014). Als het niet integer handelen wél eens wordt gemeld, blijft dit te vaak zonder zware consequenties. Hierdoor kunnen medewerkers nog te vaak regels schenden, omdat er vaak nauwelijks of geen tegenspraak is en er nauwelijks tegen opgetreden wordt. Ook is de cultuur van de partners en de leidinggevenden onvoldoende in het goede voorbeeld geven en wordt er door het AFM gesproken over een tekortschietende tone-at-the-top (AFM, 2010). Als accountant(kantoor) moet de ethische norm meer zijn dan alleen voldoen aan de wetgeving, maar hierin schieten de accountantskantoren ook nog tekort (Werkgroep Toekomst Accountsberoep, 2014).

3.4 Gedrag verklaard vanuit de principaal-agent theorie

3.4.1 De principaal-agent theorie

De principaal-agent theorie komt voort uit het klassieke economische gedachtegoed. Hierbij wordt aangenomen dat iedereen zijn eigenbelang nastreeft, rationeel handelt en keuzes maakt op basis van kosten-batenanalyses. De principaal-agent situatie is een situatie waarbij de agent een beslissing maakt namens de principaal - de opdrachtgever. Het kan voorkomen dat de uitvoerende agent keuzes maakt uit eigenbelang, waardoor de belangen van de opdracht gevende principaal niet worden gediend. Er is sprake van asymmetrische informatie, de principaal kan de uitvoeringen van de agent niet observeren. Een vorm van een principaal-agent relatie doet zich voor tussen aandeelhouders en bestuur van een onderneming, waarbij de aandeelhouders de principaal zijn en het bestuur de agent. De aandeelhouders hebben geen zicht op de uitvoeringen van het bestuur, maar hopen dat het bestuur handelt in belang van de aandeelhouders. Het bestuur zou fraude kunnen plegen uit eigenbelang, zonder dat de aandeelhouders dit weten. De oplossing voor dit

agent-principaal probleem kwam in beeld door de invoering een controlerende accountant. De accountant kon namelijk namens de aandeelhouders de jaarrekening controleren op fraude. Het accountantsberoep zou de problemen die ontstaan vanwege de principaal-agent relatie moeten minimaliseren (Arnold, De Lange, 2004).

3.4.2 Het principaal-agent probleem van accountants

Maar in de internationale fraudezaken van Nortel, WorldCom en Enron is er juist een principaal-agent probleem ontstaan bij de accountants zelf (Arnold, De Lange, 2004). In de nieuwe situatie zijn de aandeelhouders nog steeds de principaal, maar is de accountant de agent geworden. De aandeelhouders moeten er nu vanuit gaan dat de door de accountant gecontroleerde jaarrekening ook daadwerkelijk juist is. Ook hier is sprake van asymmetrische informatie, aangezien alleen de accountant weet hoe professioneel-kritisch hij de jaarrekening controleert. Aandeelhouders moeten aannemen dat de controle op de jaarrekening kloppend deugdelijk is gedaan, maar hebben hier zelf geen zicht op. De accountant heeft de keuze tussen professioneel-kritisch de jaarrekening controleren echter hij of zij kan ook een minder professioneel-kritische houding aannemen en zo bijdragen aan boekhoudfraude.

Om de keuze van de accountant te beïnvloeden moet gekeken worden naar zijn kosten en baten. De kosten voor de accountant zijn de kans om gepakt te worden vermenigvuldigd met de straf die opgelegd wordt. De baten zijn het huidige salaris en mogelijke andere baten van zijn huidige baan. De oplossing van het principaal-agent probleem is gelegen in het beïnvloeden van de kosten-batenanalyse, zodat de baten van integer handelen hoger zijn dan de kosten van integer handelen. In de "originele" principaal-agent relatie wordt het gedrag van de CEO beïnvloed door de baten te stimuleren met bijvoorbeeld prestatiebonussen of de kosten te verhogen door de bijvoorbeeld het invoeren van een raad van toezicht. Voor accountants zou dit kunnen worden gedaan door de baten voor een integere controle van een jaarrekening te stimuleren met bijvoorbeeld prestatiebonussen. Het is voor accountants alleen erg lastig om goede prestatiebonus systemen te maken die daadwerkelijk veel invloed hebben op het integer handelen, omdat integer handelen moeilijk te meten is (Oseni, 2011). Daarnaast kan het toezicht op de accountant wel verbeterd worden, wat de pakkans verhoogt en daarmee de verwachte kosten van fraude voor de accountant beïnvloeden. Maar in de accountancysector waren te weinig toezicht mechanismes en te weinig lange termijn stimulerende prikkels voor accountants, concluderen Arnold en De Lange (2004). Dit tekort aan toezicht en stimulerende prikkels zorgde er waarschijnlijk voor dat de accountants van Enron hebzucht als belangrijkste prikkel hadden en voor fraude met grote financiële compensatie kozen, zo veronderstellen Arnold en De Lange (2004). Arnold en De Lange (2004) geven ook aan dat de kans op niet integer handelen zou kunnen worden geminimaliseerd als er wordt voldaan aan goede

monitoring, goede contracten en goede performance prikkels. Een beroepseed wordt hier niet genoemd.

4. Verwachte effecten van de beroepseed

Er moest een oplossing komen voor het gebrek aan een professioneel-kritische houding van accountants. De beroepseed zou hieraan moeten bijdragen, aldus de Werkgroep Toekomst Accountsberoep (2014). De werkgroep heeft de verwachte effecten van de beroepseed niet onderbouwd met wetenschappelijk onderzoek (Buijink en Dassen, 2016). Toch zijn er wel wetenschappelijke onderzoeken naar de verwachte effecten van een eed beschikbaar. De verwachte effecten worden gebaseerd op bestaande wetenschappelijke theorieën en experiment over eden. Wallage (2016) geeft aan dat het aannemelijk is dat een beroepseed positieve invloed zal hebben op het gedrag van accountants. De Bruijn (2016) geeft aan dat economische beroepseden kunnen leiden tot het bevorderen van professionaliteit, morele beraadslaging en integer handelen.

4.1 Invloed accountant op de controle

Een belangrijke aanname met betrekking tot de verwachte effecten van een beroepseed is dat het gedrag van de eedaflegger invloed heeft op de uitvoering van werkzaamheden (Buijink en Dassen, 2016). Heeft het gedrag en de professioneel-kritische houding van de accountant wel invloed op de kwaliteit van de accountantscontrole? Als het gedrag van de accountant geen invloed heeft op de kwaliteit van de controle, dan heeft een beroepseed theoretisch gezien geen invloed. Aangezien de keuzes van de accountant dan geen invloed heeft op het resultaat. Uit onderzoek van Gul, Wu en Yang (2013) blijkt dat één individuele accountant significante economische effecten heeft op de kwaliteit van de controle. De kwaliteit van de controle werd in lijn met DeAngelo (1981) gedefinieerd als de waarschijnlijkheid dat materiele fouten worden gedetecteerd en gerapporteerd. Er werden achthonderd verschillende accountants geanalyseerd, waaruit bleek dat de kwaliteit van de controle economisch en statistisch verschilde per accountant. De verschillen in kwaliteit van de accountantscontrole konden worden verklaard door het gedrag van de accountant. Het gedrag van de accountant heeft dus significante economische effecten op de kwaliteit van de controle. Dit betekent dat als de beroepseed het gedrag positief kan beïnvloeden, de eed de kwaliteit van de controle kan bevorderen.

4.2 Bevordering morele beraadslaging door morele bewustwording

DeMartino (2011) schreef een boek over een beroepseed voor economen. Hij beargumenteert dat economen een belangrijk beroep hebben met veel invloed op de maatschappij. Hij vindt dat economen meer verantwoordelijkheidsgevoel moeten hebben voor de keuzes die ze maken en de invloed die zij daarmee hebben. Hij vindt dat economen morele verantwoordelijkheid voor hun keuzes zouden moeten voelen.

Een eed symboliseert volgens DeMartino (2011) oprechtheid en eer. Deze oprechtheid en eer zou passend zijn bij het economenberoep. Hij denkt dat een eed kan bijdragen aan het creëren van besef van morele verantwoordelijkheid. Deze morele bewustwording zal positieve invloed hebben op de morele beraadslaging. Morele beraadslaging is het beslissings- en overlegingsproces bij een morele keuze of dilemma. Ook Van Linden en Hardies (2018) verwachten dat een beroepseed onder accountants leidt tot meer bewustzijn van zijn taken tegenover het algemeen publiek. Dit bewustzijn van morele verantwoordelijkheid zal invloed kunnen hebben op de gedachteswisselingen in werkbesprekingen.

Soeharno (2014) heeft een iets andere visie over het verwachte effect van een eed op het besef van morele verantwoordelijkheid. Soeharno geeft aan dat een eed geen zelfstandige verbintenis is, maar een bekrachtiging van een bestaande verbintenis. Hij geeft aan dat de eed er niet voor zorgt dat professionals voor het eerst morele bewustwording krijgen van de kernwaarden van hun beroep. De kernwaarden van het beroep worden levendiger door de eed. Het afleggen van een eed kan dus wel zorgen voor extra nadruk op de bewustwording van de kernwaarden van het beroep, wat een positieve invloed kan hebben op de morele beraadslaging.

4.3 Bevorderen van integer handelen

Uit onderzoek van Jacquemet, Luchini, Shogren, Zylbersztejn (2018) blijkt dat als mensen een eed hebben afgelegd ze significant meer geneigd zijn om eerlijk te handelen. Dit bleek uit een communicatie experiment waarbij één groep eerst een eed moest afleggen, waarin ze zwoeren eerlijk te zijn. In de eed afleggende groep werd vijftig procent minder gelogen, ondanks dat liegen persoonlijk financieel gewin zou opleveren. Een vergelijkbaar experiment van Jacquemet, Luchini, Rosaz, en Shogren (2019) liet zien dat senior executives vijftig procent minder logen nadat ze een eed hebben afgelegd in een beladen omgeving.

Ook onderzoek van Mazar, Amir en Ariely (2008) vond dat het gebruik van een eed positieve effecten heeft op het rapporteringgedrag. Dit was een experiment onder studenten, waaruit blijkt dat degene die de eed hadden afgelegd eerlijker rapporteerden over hun eigen resultaten. Ook Van Linden en Hardies (2018) geven aan dat in theorie een beroepseed zou leiden tot een verbetering van integer handelen. Dit is gebaseerd op de sociale psychologie theorie van toewijding van Kiesler (1971) en onderzoek van Ellingsen en Johannesson (2004) over de werking van beloftes op economisch gedrag. Door het afleggen van de eed wordt er een belofte gemaakt voor bepaald gedrag, en deze belofte zorgt dan voor emotionele toewijding om de belofte na te komen. In de eed wordt beloofd integer te zijn. Volgens de twee theorieën zal de accountant dan ook emotionele toewijding hebben om integer te handelen. Ook Metz (2013) redeneert dat niet integer handelen met eed, een nóg slechter gevoel geeft dan niet integer handelen zonder eed. Dit is in lijn met de visie van Soeharno (2014), die

aangeeft dat de eed de bestaande verbintenis bekrachtigd. Er is al een bestaande verbintenis die integer handelen verwacht en deze verbintenis wordt krachtiger door de eed. Wie een eed heeft afgelegd verhoogt de drempel om de verbintenis te verbreken door niet integer te handelen. Met andere woorden: het afleggen van een eed bevordert integer handelen.

5. Voorwaarden werkende beroepseed

Volgens Soeharno (2014) moet een eed aan drie voorwaarden voldoen om theoretisch gezien toegevoegde waarde te hebben. Hij noemt deze drie kernmotieven voor een eed: *gerechtigheid*, *geloofwaardigheid* en *cohesie*. Daarnaast geeft Wallage (2014) aan dat de aannemelijkheid dat een beroepseed invloed heeft op het gedrag op twee manieren kan worden versterkt. Hij pleit voor een *emotioneel eedaflegmoment* en *periodiek onderhoud* van de eed.

5.1 Gerechtigheid, geloofwaardigheid en cohesie

5.1.1 Gerechtigheid

Soeharno (2014) bedoelt met *gerechtigheid* dat de professionele kernwaarden als belangrijker worden gezien dan de eigen belangen van de professional. Dit betekent dat de accountant handelt in lijn met wat de waarden van het beroep zijn. De verordening gedrags- en beroepsregel accountants geeft aan dat de kernwaarden van het accountantsberoep zijn: objectiviteit, vakbekwaamheid, professionaliteit, integriteit, zorgvuldigheid, en vertrouwelijkheid (NBA, 2017). Met *gerechtigheid* wordt dus bedoeld dat een accountant objectief de jaarrekening controleren belangrijker vindt dan zijn eigenbelangen zoals financieel gewin.

5.1.2 Geloofwaardigheid

Soeharno (2014) geeft aan dat aan de voorwaarde geloofwaardigheid wordt voldaan als het duidelijk is wat de kernwaarden van het beroep concreet zijn. Het gaat hier om uitvoering van de kernwaarden in de praktijk. Het moet voor accountants bijvoorbeeld duidelijk zijn wat vakbekwaamheid in de praktijk betekent. Is dat een RA/AA titel of is vakbekwaamheid meer dan dat? En wat mag verwacht worden van een accountant die zorgvuldig is?

5.1.3 Cohesie

Ten slotte bedoelt Soeharno (2014) met *cohesie* dat de eedaflegger toetreedt tot de *eedgemeenschap*. Alle eedafleggers zijn toegetreden tot één groep, praktijk, professie of instituut en vormen samen de *eedgemeenschap*.

De eedaflegger wordt door de eed verbonden met de andere eedafleggers, waardoor een gevoel van saamhorigheid en verbondenheid met elkaar ontstaat.

Dit betekent dat de verbreker van de eed niet alleen zijn eigen eer of integriteit schendt, maar hij schendt ook de verbondenheid met de anderen uit de *eedgemeenschap* (Soeharno, 2014). Dit heeft een positieve uitwerking op het integer handelen van mensen, aangezien ze liever niet met de

eedgemeenschap breken. De *eedgemeenschap* van advocaten, rechters en artsen heeft een lange geschiedenis en hierdoor is er voldaan aan de voorwaarde van *cohesie*.

Doordat de beroepseed voor accountants pas in 2017 is ingevoerd is er nog geen echte *eedgemeenschap* voor accountants. De *eedgemeenschap* is geprobeerd te creëren door alle accountants in 2017 de eed te laten afleggen.

5.2 Eedaflegmoment

Wallage (2014) geeft aan dat een *emotioneel eedaflegmoment* kan worden gecreëerd door ook het maatschappelijke verkeer uit te nodigen voor de ceremonie. Hij doelt op een sociale groep van directe familie en vrienden. Bij niet integer handelen schaadt de eedaflegger nu niet alleen het vertrouwen van zijn werklevens en collega's maar ook dat van zijn sociale leven. Hierdoor wordt de eed krachtiger, omdat de eedaflegger nu ook een verplichting heeft naar zijn eigen sociale contacten. Daarbovenop kunnen de sociale contacten de eedaflegger nu wijzen op de morele verplichting die is aangegaan door de eed. Ook Sulmasy (1999) geeft aan dat de eed effectiever wordt als alle betrokkenen aanwezig zijn bij de *eedaflegging* ceremonie. Hiermee doelt hij op zowel professionals en collega's als vrienden en familie die de eed zouden moeten bijwonen. Ook de Bruijn (2016) geeft aan dat empirisch onderzoek heeft uitgewezen dat de publiciteit van de eed en de ceremonie van het *eedaflegmoment* zorgen voor een verhoogd moreel gewicht en bindende kracht van de eed.

De publiciteit en de aanwezigheid van de ceremonie hebben dus invloed op de effectiviteit van de beroepseed. Daarnaast heeft de manier van *eedaflegging* ook invloed op de effectiviteit.

De *eedaflegging* wordt effectiever als gezworen wordt op een belangrijk object, zoals een code of conduct of een Bijbel (Van Linden en Hardies, 2018). Ook een afsluitend element van transcendentie zoals "zo help me God" verhoogt de effectiviteit van de *eedaflegging*.

5.3 Periodiek onderhoud

Wallage (2014) geeft aan dat een beroepseed waarschijnlijk niet een heel werklevens effectief blijft. Hij denkt dat een periodieke herinnering aan de morele plicht van de afgelegde beroepseed zal bijdragen aan de langdurige invloed van de eed op integer gedrag. Dit zou kunnen door het gebruik van trainingen of door *subliminal visual cues*. Dit zijn subtiele psychologische symbolen of afbeeldingen die onbewust mensen beïnvloeden. Een voorbeeld hiervan is een foto van ogen aan de muur hangen. Dit is in lijn met het onderzoek van Raju, Rajagopal en Gilbride (2010) waaruit blijkt dat herinneringen aan de eed helpen met het versterken van de effecten van de eed.

6. Effecten van de beroepseden in de praktijk

Er zijn een aantal onderzoeken geweest naar de effecten van beroepseden in de praktijk. De Hippocrates eed, de advocateneed en de bankierseed zullen besproken worden.

6.1 De Hippocrates eed

Medici vinden zelf het afleggen van de Hippocrates eed een belangrijk moment en dat het hoort bij het aanmeten van een professionele identiteit (Theunissen, 2008). Als de eed als belangrijk wordt gezien, duidt dat erop dat artsen ook de professionele kernwaardes die in de eed staan belangrijk vinden. Hiermee wordt voor artsen voldaan aan het *gerechtigheidsmotief* van Soeharno (2014). En ook aan het motief van *cohesie* lijkt te zijn voldaan bij artsen. Artsen vinden de *eedaflegging*, en het daarmee toetreden tot de *eedgemeenschap*, horen bij het aanmeten van een professionele identiteit. De *eedgemeenschap* van artsen heeft een lange geschiedenis en het onderdeel worden van deze *eedgemeenschap* wordt als belangrijk gezien. De artsen zullen hierdoor minder snel de eed verbreken en de Hippocrates eed voldoet dus aan *cohesie*.

Daarnaast geven Van Linden en Hardies (2018) aan dat uit empirische ethische medische onderzoeken blijkt dat de Hippocrates eed positieve invloed heeft op het gedrag van medici. De Bruijn (2016) concludeert dat de Hippocrates eed in de praktijk leidt tot een bindende morele kracht op het keuzegedrag van medici. Medici geven aan dat de Hippocrates eed wordt gebruikt bij de keuze of de discussie over lastige morele dilemma's. Onderzoek van Emmanuel (1998) geeft aan dat de Hippocrates eed wordt gebruikt bij het maken van de keuze en de discussie over het hulp-bij-zelfdoding dilemma van artsen. Maar praktijk onderzoek vond ook dat de eed invloed had op de keuze en discussie over: de kwaliteitscontrole in ziekenhuizen (Lighter en Fair, 2000), zorgverzekeringen (Gommela, 2012), medische hulp bij sportteams (Hohenstein, 2012) en ten slotte bij de geheimhoudingsplicht van artsen (Berry, 1997). Het daadwerkelijke gebruik van de eed bij dilemma's voor keuzes en discussie duidt erop dat de het duidelijk is wat de eed in de praktijk betekent. Hierdoor wordt er voldaan aan het *geloofwaardigheidsmotief* van Soeharno (2014). Concluderend voldoet de Hippocrates eed aan alle kernmotieven voor een waardevolle eed. Dit komt overeen met de praktijkonderzoeken die ook aangeven dat de Hippocrates eed waardevol is doordat de eed gebruikt wordt bij morele dilemma's en het gedrag positief beïnvloedt.

6.2 De advocateneed

Onderzoek van Miles (2005) geeft aan dat de advocateneed wordt gebruikt in discussie over morele dilemma's. Miles verklaart dit doordat advocaten een beroep hebben waar veel casus gebaseerd redeneren nodig is. Hierdoor zijn er steeds nieuwe casussen en daardoor nieuwe morele dilemma's, waarbij de eed morele handvatten geeft. Dat de eed gebruikt wordt in discussie betekent dat de advocaten de inhoud van de eed als belangrijk beschouwen. De inhoud van de eed bestaat uit de kernwaardes van het beroep. Dus dat betekent dat de kernwaardes van het advocatenberoep als belangrijk worden beschouwd. Hiermee voldoet de advocateneed aan het *gerechtigheidsmotief* van

Soeharno (2014). Dat de eed in de praktijk wordt gebruikt duidt erop dat het duidelijk is wat de eed concreet betekent. Hierdoor is er aan het *geloofwaardigheidsmotief* voldaan.

Miles ziet overeenkomsten tussen advocaten en medici, aangezien beide casus-gebaseerd redeneer beroepen zijn. Miles geeft aan dat de advocaten- en artseneed daarom beide worden gebruikt als moreel handvat en voor de morele discussie.

Hartenberger, Lorentz en Lützkendorf (2013) vonden dat de advocateneed een morele gemeenschappelijke basis geeft met collega's bij het bekijken van casussen. Dit is mogelijk omdat iedereen de eed heeft afgelegd, waardoor ze hetzelfde basis morele kompas hebben. Hierdoor voldoet de advocateneed ook aan het *cohesiemotief*. Doordat een gevoel van gemeenschappelijkheid ontstaat tussen de eedafleggers is er sprake van een *eedgemeenschap*.

Concluderend voldoet de advocateneed aan alle voorwaardes van eed waardevolle eed. De advocateneed blijkt ook in de praktijk toegevoegde waarde te hebben doordat het morele handvatten geeft in de morele casussen dilemma's.

6.3 De bankiers eed

Boatright (2013) geeft aan dat de bankierseed niet dezelfde positieve invloed heeft gehad op integer handelen als beroepseden van openbare beroepen, zoals advocaten en artsen. Dit komt omdat een bankier niet duidelijk bepaalde rechten of een bepaalde hoeveelheid macht heeft zoals openbare beroepen dat wel hebben. Hierdoor is het onduidelijker wat de eed in de praktijk inhoudt, waardoor het minder effect heeft dan andere openbare beroepseden. Hiermee lijkt er niet volledig aan het *geloofwaardigheidsmotief* te voldoen.

Ook speelt bij bankiers zelfzuchtigheid een legitieme en grote rol, in tegenstelling tot dat van openbare beroepen. Hierdoor is het moeilijker om duidelijk af te bakenen wat moreel integer handelen voor bankiers is, waardoor de eed minder invloed heeft (Boatright, 2013). Dit is ook in lijn met de visie van Soeharno (2014) die aangeeft dat een eed pas toegevoegde waarde heeft als het voldoet aan *gerechtigheid*, dat professionele waardes als belangrijker worden gezien dan persoonlijke belangen. Bij bankiers is het dus niet duidelijk of aan deze voorwaarde van *gerechtigheid* wordt voldaan, aangezien zelfzuchtigheid een legitieme rol speelt. Daarnaast geven Bieman, Galle en Van Wieringen (2014) aan dat de bankierseed niet dé oplossing is tegen onethisch handelen, maar het kan wel bijdragen aan het herstellen van het vertrouwen van de bankiers.

Weinstein (2016) heeft praktijkonderzoek gedaan naar de effecten van de bankierseed door kwalitatieve interviews te houden met 17 verschillende bankiers van verschillende banken. Hieruit blijkt dat de invloed van de eed in verschillende vormen zich voordoet. De bankierseed heeft gemengde invloed gehad. De invoering heeft voor sommige bankiers geleid tot meer bewustwording: van hun plichten tegenover klanten, van de mogelijkheid persoonlijk aansprakelijk gesteld te worden

en van de integriteit van hun handelen (Weinstein, 2016). Daarbovenop is er meer discussie en dialoog tussen bankiers ontstaan over wat de eed voor hen betekent. De bankierseed werd door sommigen gebruikt als handvat of argumentatie in werkbijeenkomsten. Hiermee wordt er concrete invulling gegeven aan wat de professionele waarden voor bankiers betekenen. Ook was er vanuit sommige banken aandacht en trainingen om de eed en het integer handelen in de praktijk te brengen. Door de discussie over concreet maken van de eed wordt er steeds meer voldaan aan het *geloofwaardigheidsmotief*.

Maar de bankiers zien bij zichzelf en bij anderen nog geen duidelijke verandering van gedrag, aangezien ze vinden dat ze daarvoor al integer handelden. En ook het aanspreken op verkeerd gedrag wordt niet gedaan. Hierdoor wordt waarschijnlijk niet voldaan aan de voorwaarde van *cohesie* (Weinstein, 2016). Aangezien bij *cohesie* een *eedgemeenschap* is waarmee men verbonden is, waardoor anderen uit de *gemeenschap* worden aangesproken op verkeerd gedrag.

Concluderend wordt er niet aan alle kernmotieven voldaan voor een waardevolle eed. Er kan alleen gediscussieerd worden over het voldoen aan het *geloofwaardigheidsmotief*, dat de professionele waarden concreter zijn geworden door de eed. Maar er is geen sprake van het *gerechtigheidsmotief*, vanwege de legitieme rol van zelfzuchtigheid. En ook *cohesie* van de *eedgemeenschap* lijkt nog niet te bestaan. Dit zou kunnen komen door het tekort aan historie van de *eedgemeenschap*. De eed heeft hierdoor niet zoveel toegevoegde waarde. Dit is in lijn met de bevinding dat de eed niet heeft geleid tot een verandering van (integer) gedrag. Maar de eed heeft wel gezorgd voor morele bewustwording, wat heeft geleid tot morele beraadslaging. Zo wordt de eed ook gebruikt als moreel handvat en in werkoverleg.

Empirisch onderzoek

7. Hypotheses

De literatuur van Van Linden en Hardies (2018) voorspelden dat een beroepseed zou leiden tot meer bewustzijn van morele verantwoordelijkheid. Volgens Soeharno (2014) zou de eed ervoor zorgen dat de professionele kernwaarden levendiger zouden worden. Het bewustwordingsproces bleek ook in de praktijk. Artsen en advocaten gebruikten de eed voor morele dilemma's (Miles, 2005). Dat artsen en advocaten onderkennen dat ze morele dilemma's hebben en daarvoor de eed kunnen gebruiken, duidt op bewustzijn van hun morele verantwoordelijkheid. Ook bankiers kregen door de eed meer bewustzijn: van hun verantwoordelijkheid tegenover klanten, van de mogelijkheid om persoonlijk aansprakelijk gesteld te worden en van de integriteit van hun handelen (Weinstein, 2016). Voor accountants zou er door de invoering van de eed dan ook een bewustwordingsproces van morele verantwoordelijkheid moeten plaatsvinden. Vandaar de eerste hypothese:

7.1 De beroepseed heeft geleid tot een toename van de bewustwording van morele verantwoordelijkheid.

De literatuur van DeMartino (2011) voorspelde dat door het morele verantwoordelijkheidsbesef de eed ook gebruikt zal worden bij de morele beraadslaging. Aangezien accountants nu verantwoordelijkheidsbesef hebben, willen ze graag integer handelen. Hierdoor gebruiken de accountants de eed bij de morele beraadslaging. Dit wordt door artsen gedaan door de eed te gebruiken voor de discussie en keuze over morele dilemma's (Emmanuel, 1998). En ook advocaten gebruiken de eed als moreel handvat en gemeenschappelijk moreel kompas (Hartenberger, Lorentz en Lützkendorf, 2013). En ook bij bankiers werd de eed als moreel handvat of argumentatie gebruikt tijdens werkbesprekingen, -overleg en trainingen (Weinstein, 2016). Na de eed-invoering zou dan ook verwacht worden dat accountants de eed zullen gebruiken voor morele beraadslaging en dilemma's. Dit zou zich dan kunnen uiten doordat de eed wordt gebruikt in argumentatie of verduidelijking. Vandaar de tweede hypothese:

7.2 De beroepseed wordt gebruikt bij de morele beraadslaging en dilemma's.

De literatuur voorspelde dat de eed zou leiden tot een bemoeilijking van het verbreken van die eed-verbintenis en een bekrachtiging van integer handelen, aldus Soeharno (2014). Het integer handelen zou dus bevorderd worden. Dit was ook te zien in experimenten van Jacquemet et al. (2018) (2019) en Mazar et al. (2008) met een eed, waarbij eerlijk handelen significant toenam. En ook in de praktijk werd bij medici waargenomen dat het gedrag positief was beïnvloed door de eed (Van Linden en Hardies, 2018). Dit bleek doordat de eed een bindende morele kracht was die het keuzegedrag van artsen beïnvloedde (De Bruijn, 2016). Bij accountants zou de beroepseed dan ook moeten leiden tot een bevordering van integer handelen. Vandaar de derde hypothese:

7.3 De beroepseed heeft geleid tot een bevordering van integer handelen van accountants.

8. Data en Methodologie

In dit hoofdstuk wordt uitgelegd hoe de data is verzameld en welke methodes er zijn gebruikt om de hypothesen te testen en tot de resultaten te komen.

In dit onderzoek zijn zowel kwantitatieve als kwalitatieve data verzameld en geanalyseerd. De kwalitatieve data zijn verzameld door middel van interviewonderzoek. Daarnaast zijn de kwantitatieve data verzameld door desk- en fieldresearch. Het deskresearch is gedaan door middel van het analyseren van het aantal tuchtrechtzaken. Hiermee is de derde hypothese over de mogelijke bevordering van integer gedrag deels beantwoord. Het fieldresearch is gedaan door middel van het analyseren van enquêteonderzoek. Het interview- en enquêteonderzoek is gebruikt in de beantwoording van alle hypothesen.

8.1 Kwalitatief interviewonderzoek

Het kwalitatieve interviewonderzoek heeft als doel meer inzicht te geven in wat de effecten van de beroepseed bij de accountants waren en nu *nóg* zijn. Ook konden de interviews informatie geven over hoe de organisatie en beleving van de *eedaflegging* was.

Daarnaast kon het inzicht geven of de eed toegevoegde waarde heeft en waarin die toegevoegde waarde zat. De verkregen informatie uit de kwalitatieve interviews is gebruikt in de beantwoording van alle hypothesen.

8.1.1 De geïnterviewde Big-4 werknemers

Er zijn zes interviews geweest met werknemers van de Big-4 kantoren: KPMG, PWC, EY en Deloitte¹. Dit waren partners, directors of senior managers wiens expertise ligt in intern gedrag, interne cultuur en interne integriteit.

8.1.2 Semigestructureerde interviews

Er is gebruik gemaakt van semigestructureerde interviews. Dit betekent dat er voorbereide vragen waren, te vinden in de Bijlage B, én dat er ook doorggevraagd werd. De vooropgezette, gestructureerde vragen zorgen voor de validiteit van de data, vanwege de reproduceerbaarheid ervan. Daarnaast zorgt het doorvragen ervoor dat er specifiekere, casusgerichte en completere informatie kon worden verkregen.

8.1.3 Methode van verwerking interviews

De verschillende interviews zijn via Teams gehouden en duurden ongeveer drie kwartier. De geïnterviewden zijn in overeenstemming opgenomen en daarna samengevat. De goedgekeurde samenvatting staat in de Bijlage C. Deze verschillende samenvattingen zijn met elkaar vergeleken. De overeenkomsten en de verschillen die relevant zijn voor de hypothesen worden in de resultaten besproken.

8.1.4 Validiteit interviewonderzoek

Het interviewonderzoek is valide omdat alle Big-4 kantoren geïnterviewd zijn. Hierdoor wordt een volledig beeld geschetst van de effecten van de eed bij de Big-4 kantoren. De validiteit zou verbeterd kunnen worden door ook kleinere kantoren en accountants in business te interviewen. Daarnaast is het onderzoek betrouwbaar omdat de interviews zijn opgenomen en geaccepteerd samengevat.

8.2 Kwantitatieve tuchtrechtzaken deskresearch

Het kwantitatieve deskresearch heeft als doel inzicht te geven in mogelijke bevorderingen van integer handelen. Als integer handelen toeneemt neem niet integer handelen per definitie af. Als men niet integer handelt zou dat moeten leiden tot een tuchtzaak. Als er een bevordering is van

¹ Er zijn twee verschillende werknemers geïnterviewd bij zowel KPMG en PWC.

integer handelen, zou het aantal tuchtzaken moeten afnemen. Daarom worden mogelijke verandering in tuchtrechtcijfers bekeken.

Het aantal gegronde tuchtzaken is geanalyseerd, aangezien bij het totaal aantal tuchtzaken ook ongegronde tuchtzaken zit. En het aantal ongegronde tuchtzaken geeft geen inzicht in veranderingen van integer handelen. De data van het aantal gegronde tuchtzaken zijn gebruikt voor het testen van de derde hypothese over de bevordering van integer handelen.

8.2.1 Verrijging tuchtrechtcijfers

De Accountantskamer is de bij de Wet tuchtrechtspraak accountants ingestelde tuchtrechtelijke instantie die klachten tegen accountants beoordeelt. De Accountantskamer bestaat sinds 1 mei 2010. Het aantal gegronde tuchtzaken gemeld door de Accountantskamer in de periode 2010 tot en met 2020 wordt gebruikt als data en geanalyseerd.

De data zijn op twee verschillende manieren verkregen. Enerzijds zijn de tuchtrechtcijfers verkregen door het analyseren van de openbare jaarverslagen van 2019 en 2020, te vinden in Bijlage E. Daarnaast heb ik de tuchtrechtcijfers van de jaren 2010 tot en met 2018 opgevraagd. Deze zijn verschaft door de Accountantskamer en zijn te vinden in Bijlage F.

8.2.2 Methodologie tuchtrechtcijfers

Er wordt bepaald of er significante verschillen zitten in de tuchtrechtcijfers voor 2016 en na 2016. Het jaar 2016 zal niet worden meegenomen aangezien halverwege (mei) 2016 de eed is ingevoerd. Hierdoor is het onduidelijk of er in 2016 al effecten van de beroepseed zijn. De verkregen tuchtrechtcijfers worden geanalyseerd door middel van Stata. Dit wordt gedaan door middel van een *ongepaarde T-toets*. De *ongepaarde T-toets* toetst of er significante verschillen zitten tussen twee gemiddeldes met een ongelijk aantal waarnemingen. De nulhypothese is dat er geen significant verschil zit tussen de twee gemiddeldes. De alternatieve hypothese is dat de gemiddelde tuchtrechtcijfers na 2016 lager zijn dan de tuchtrechtcijfers voor 2016. Hierbij wordt een significantieniveau van 95% aangehouden.

8.2.3 Validiteit tuchtrechtcijfers onderzoek

Het tuchtrechtcijfers onderzoek is valide aangezien de cijfers rechtstreeks van de Accountantskamer en de tuchtrechter komen. De validiteit zou verbeterd kunnen worden als er een langere periode van tuchtrechtcijfers beschikbaar was. Een aanname van de *ongepaarde T-toets* is dat er geen outliers zijn, de dataset voldoet hieraan.

Daarnaast is het onderzoek betrouwbaar doordat de tuchtrechtcijfers statistisch getoetst zijn.

8.3 Kwantitatieve enquête fieldresearch

Het kwantitatieve enquête fieldresearch heeft als doel inzicht te geven in wat accountants zelf denken over de effecten van de beroepseed. De verkregen data zijn gebruikt bij de beantwoording van de alle hypotheses.

8.3.1 Verspreiding enquête

Er is een korte enquête verspreid onder 107 accountants. De enquête is op meerdere manieren verspreid. Ten eerste is er op 18 mei 2021 een artikel gekomen op "Accountancyvanmorgen.nl". Hierin werd dit onderzoek toegelicht en de enquête verspreid (Redactie Accountancyvanmorgen, 2021). Daarnaast heeft "Accountant.nl" op 19 mei 2021 een artikel geplaatst waarin het onderzoek werd toegelicht en de enquête verspreid (Accountant, 2021). Ook is op 19 mei 2021 de enquête verspreid in de nieuwsbrief van Accountant.nl. En op 21 mei 2021 is de enquête verspreid in de nieuwsbrief van het NBA. Ten slotte is de enquête uitgezet via een post op LinkedIn ². De enquête is ook naar de tien grootste accountantskantoren van Nederland gestuurd. ³ De enquête is ingevuld tussen 17 mei 2021 en 28 mei 2021. De enquête is gesloten voor beantwoording per 11 juni 2021.

8.3.2 Enquêtevragen

De enquête bestond uit acht vragen, deze zijn te vinden in Bijlage D.

De eerste drie vragen waren ter introductie van de persoonlijke informatie van de enquête-invuller. Deze vragen zijn gebruikt voor de bepaling van de validiteit. Hiermee wordt bekeken of de enquête-invullers een representatief beeld geven van de beroepsgroep van accountants. De vierde vraag: "Heeft u de eed afgelegd" wordt gebruikt voor de inclusie- en exclusiecriteria. De laatste vier vragen zijn inhoudelijke vragen over de effecten van de beroepseed. De vijfde en zesde vraag worden gebruikt voor de derde hypothese over bevordering van integer handelen. De zevende vraag wordt gebruikt voor de eerste hypothese over morele bewustwording. Ten slotte wordt de achtste vraag gebruikt voor de tweede hypothese over morele beraadslaging in de vorm van argumentatie of verduidelijking.

² Dit is op het LinkedIn account van mijzelf geweest. Hiermee zijn in ieder geval zeven accountants bereikt. https://www.linkedin.com/posts/jonathan-feenstra-55823b153_voor-mijn-scriptieonderzoek-vanuit-de-erasmus-activity-6801191185852571648-7j7E

³ Er is contact geweest met de algemene contactcentra van de tien grootste accountantskantoren. Een aantal keer is er reactie gekomen dat het niet verspreid werd, zoals van KPMG en PWC. De overige kantoren hebben niet laten weten of de enquête verspreid is.

De tien grootste kantoren van Nederland is bepaald door middel van het volgende artikel: Redactie Accountancyvanmorgen. (2020, 1 oktober). Top 30 Accountantskantoren: Zonnige tijden voor corona. Accountancy Vanmorgen.

8.3.3 Inclusie- en exclusiecriteria van de enquête

De inclusie- en exclusiecriteria geven aan welke enquêteantwoorden worden meegenomen voor de statistische analyse en welke antwoorden niet. Voor de cirkeldiagrammen worden alle antwoorden meegenomen. Alleen de volledig ingevulde enquêtes zijn meegenomen in het statistisch onderzoek. Daardoor valt één onvolledig ingevulde enquête af. Daarnaast zullen de antwoorden van personen die de eed (nog) niet hebben afgelegd ook niet worden meegenomen. Daardoor vallen er zeven ingevulde enquêtes af. Ten slotte zullen de onduidelijk ingevulde enquêtes niet worden meegenomen. Hierdoor valt één respondent af.⁴ In totaal zijn er hierdoor 100 respondenten meegenomen in het onderzoek.

8.3.4 Analyse methodologie cirkeldiagrammen

De methode om de inhoudelijke vragen te analyseren is enerzijds door middel van cirkeldiagrammen. Deze zijn te vinden in Bijlage G. Hiermee wordt een algemeen beeld geschetst van de mening van accountants en zijn de percentages zichtbaar. Ook is hierin onderscheid te zien in de antwoorden. Bijvoorbeeld bij vraag zes is er onderscheid gemaakt tussen “eens, voor mijzelf”, “eens, voor iemand anders” en “oneens, niet voor mijzelf en niet voor anderen”. Alle percentages worden afgerond op hele getallen.

8.3.5 Analyse methodologie statistische toets

De andere methode om de data te analyseren is door middel van een statistische toets. Dit wordt gedaan door middel van Stata zijn. Hier wordt getest of er significante resultaten zijn gevonden. Hiervoor wordt binaire data gebruikt. Daarom zijn de antwoorden omgezet naar twee mogelijkheden (wel/niet). Bijvoorbeeld voor vraag zes wordt weergegeven dat de eed positieve invloed heeft gehad op integer handelen: eens of oneens. Dus er wordt dan geen verschil meer gemaakt tussen “eens voor mijzelf” of “eens voor anderen”.⁵

Positieve invloed (eens) wordt weergegeven met een waarde van “1” en geen invloed wordt weergegeven met een waarde van “0”. De nulhypothese is dat er geen invloed is van de eed en dat het gemiddelde 0 is. De alternatieve nulhypothese is dat de eed wel invloed heeft en dat het gemiddelde hoger is dan 0. Dit is getest met een *One-sample T-test*. Hierbij wordt een significantieniveau van 95% aangenomen.

⁴ Het antwoord “geen zicht op” is hierdoor afgefallen.

⁵ Er wordt geen onderscheid gemaakt tussen “eens voor mijzelf” en “eens voor anderen” omdat beide antwoorden duiden op een effect van de beroepseed. Voor het onderzoek wordt hier geen verschil in gemaakt, op wie de beroepseed invloed heeft. Dus daarom worden beide antwoorden gewaardeerd als effect hebbende met een waarde van “1”.

8.3.6 Validiteit enquête

De enquête is valide aangezien het door meer dan honderd personen is ingevuld, waar de *One-sample T-test* voldoet bij meer dan dertig waarnemingen (Scriptiebegeleiding, 2007). Ook is de enquête willekeurig verspreid en anoniem ingevuld.

De enquête is representatief als de geslachten, leeftijden en beroepen van de geënquêteerde overeenkomen met de geslachten, leeftijden en beroepen van de populatie van de accountants beroepsgroep.

De man-vrouwverhouding van de geënquêteerden (Figuur 4) komt redelijk overeen met de daadwerkelijke man-vrouwverhouding van de accountants beroepsgroep (Figuur 12).

En ook de leeftijdsverdeling van de geënquêteerden komt (Figuur 5) redelijk overeen met die van de accountants beroepsgroep (Figuur 13). Ten slotte komen de beroepssoorten van de geënquêteerden (Figuur 6) ook redelijk overeen met die van de beroepsgroep (Figuur 14). Hierdoor kan geconcludeerd worden dat de enquêteresultaten een representatief beeld geven van de beroepsgroep accountants.

9. Onderzoekresultaten

Eerst worden de resultaten besproken van de eerste hypothese over morele bewustwording, daarna de tweede hypothese over morele beraadslaging en tenslotte de derde hypothese over de bevordering van integer handelen.

9.1 Bewustwording van morele verantwoordelijkheid

De nulhypothese is dat de eed niet heeft geleid tot een verandering in de bewustwording van morele verantwoordelijkheid. Terwijl de alternatieve hypothese is dat de eed heeft geleid tot een toename van bewustwording van de morele verantwoordelijkheid.

9.1.1 Enquête over bewustwording van morele verantwoordelijkheid

Het enquêteonderzoek heeft uitgewezen dat voor 74% van de accountants het besef van morele verantwoordelijkheid niet is toegenomen door de eed (Figuur 10). Daarentegen vindt 22% van de accountants dat de eed wél invloed heeft gehad op hun morele verantwoordelijkheidsgevoel. De overige 5% heeft geen mening over het morele bewustzijn.⁶ De uitgevoerde *T-toets* heeft een *T-waarde* van 5 met een bijbehorende *P-waarde* van $<.001$ (Figuur 15). Uitgaande van een significantieniveau van 95% en een *Alfa* van $.05$, is er voldoende aanleiding om de nulhypothese te verwerpen, aangezien $.001 < .05$. De alternatieve hypothese wordt aangenomen. Op basis van deze statistische toets wordt er dus aangenomen dat het besef van morele verantwoordelijkheid is toegenomen door de eed.

⁶ De percentages bij elkaar opgeteld zijn 101 procent. Dit komt door afrondingsverschillen. De exacte percentages zijn respectievelijk: 73,6; 21,7; 4,7.

Dit betekent niet dat de eed voor alle accountants heeft geleid tot een toename van morele verantwoordelijkheid. Dit blijkt ook doordat 74% van de accountants aangeeft dat de eed voor hen geen invloed heeft gehad op het morele besef. Maar de uitkomst is dus dat door de eed de morele bewustwording significant is toegenomen, vanwege de toename voor morele bewustzijn van 22% van de accountants, ten opzichte van geen enkele toename zonder de eed.

9.1.2 Interviews over bewustwording van morele verantwoordelijkheid

De verschillende geïnterviewden waren het erover eens dat de eed heeft geleid tot bewustwording voor de accountants. De *eedaflegging* was volgens iedereen een indrukkelijk moment. De redenen hiervoor is wel verschillend binnen de kantoren, ook omdat de kantoren de *eedaflegging* anders hebben vormgegeven. Sommige kantoren hadden de *eedaflegging* in grote groepen van honderd afgelegd terwijl andere kantoren juist kleinschaligere groepen van twintig hadden. De accountants bij de grootschalige georganiseerde evenementen vonden de *eedaflegging* indrukkelijk vanwege het “en plein public” afleggen van de eed. Hierbij werd grote verbondenheid gevoeld met de andere eedafleggers bij de ceremonie. Er ontstond dus een *eedgemeenschap* en hiermee lijkt er zijn te voldaan aan het *cohesiemotief* van Soeharno (2014). Anderen waren kritischer over het vormen van een *eedgemeenschap*: zij gaven aan dat er vooral een RA-titel-gemeenschap was. De verbondenheid die accountants met elkaar voelen kwam volgens hen dus niet door de gemeenschappelijke *eedaflegging*, maar vanwege de gemeenschappelijke titel.

Degenen die de eedaflegging meemaakten in kleinere groepen vonden dit indrukwekkend, omdat dit erg interactief en persoonlijk was. Dus bij zowel grote als kleine *eedafleggingen* lijkt te zijn voldaan aan het creëren van een *emotionele eedaflegging*. In de kleinere groepen vormde de eed juist dé gespreksstarter over wat de toegevoegde waarde van een accountant is. Er volgden interactieve gesprekken over hoe een accountant kan bijdragen aan de maatschappij, over hoe een accountant integer kan handelen en over persoonlijke morele dilemma's van accountants. Ondanks de kleine groepen was hier ook een groot verbondenheidsgevoel tussen de accountants. Hiermee lijkt ook in kleine groepen een *eedgemeenschap* te ontstaan, waarmee aan het *cohesiemotief* lijkt te worden voldaan.

Er ontstond meer bewustwording over hoe belangrijk het is om een goede accountant te zijn en de (morele) verantwoordelijkheid die het accountantsberoep met zich meebrengt.

De beroepseed zorgde voor vertraging van accountants in de zoektocht naar efficiëntie en winstmaximalisatie. Het was een moment van reflectie, over wat er echt toe doet als accountant zijnde. Dit leidde tot een bevordering van morele bewustwording.

De inhoud van de eed was al bekend, evenals de kernwaardes. En de kernwaardes uit de eed zijn altijd al belangrijk geweest voor accountants. Maar de eed zorgt ervoor dat de kernwaardes lading

kregen. Hiermee wordt voldaan aan het *gerechtigheidsmotief* van Soeharno (2014), wat aangeeft dat de accountants het naleven van de kernwaardes als belangrijk beschouwen. Dat de kernwaardes meer lading kregen is in lijn met de verwachting van Soeharno (2014), die aangeeft dat een eed waardevol is, omdat het zorgt voor het levendig maken van kernwaardes.

De gevonden resultaten dat de eed het morele bewustzijn heeft vergroot komt overeen met de gevonden resultaten van de beroepseed bij artsen, advocaten en bankiers.

Maar de vraag is wel voor hoe lang de eed invloed heeft gehad op het besef van morele verantwoordelijkheid. Hier waren de geïnterviewden niet eensgezind over.

Sommigen vinden dat de waarde van de eed voor morele bewustwording eenmalig is, waar de effecten zijn weggeëbd in de tijd. Zij geven aan dat de er geen terugkerend element in de eed zit, waardoor de eed uit het oog wordt verloren. Dit is in lijn met de visie van Wallage (2016), die aangeeft dat *periodiek onderhoud* een voorwaarde voor een waardevolle eed. Sommige kantoren hebben wel gedaan aan *periodiek onderhoud*. Zo waren er sheetkaarten van de eed. Daarnaast gaat één kantoor na dit gesprek expliciet terugverwijzen naar de eed bij het verkrijgen van tekenbevoegdheid. De kantoren die meer blijvende aandacht aan de eed hebben besteed geven aan dat de eed toegevoegde waarde heeft, omdat er voortgaand gesprek is over de betekenis van integriteit in het accountantsberoep.

9.2 Morele beraadslaging

De nulhypothese is dat de eed niet heeft geleid tot een significante verandering van de morele beraadslaging. De alternatieve hypothese is dat het de eed wel heeft geleid tot een significante toename van morele beraadslaging.

9.2.1 Enquête over morele beraadslaging

Het enquêteonderzoek heeft uitgewezen dat 73% van de accountants de eed niet gebruikt ter argumentatie of verduidelijking van integer handelen (Figuur 11). Daarentegen geeft 13% van de accountants aan dat zij de eed zelf hebben gebruikt als argumentatie of verduidelijking van integer handelen. Daarnaast geeft 6% aan dat anderen de eed hebben gebruikt als morele beraadslaging voor integer handelen. De overige 8% heeft een open antwoord ingevuld, wat verschilt tussen: “de eed voegt niets toe” tot “de eed wordt gebruikt voor trainingsdoeleinden”.

De uitgevoerde *T-toets* heeft een *T-waarde* van 5.13 met een bijbehorende *P-waarde* van $<.001$ (Figuur 16). Uitgaande van een significantieniveau van 95% en een *Alfa* van .05, is er voldoende aanleiding om de nulhypothese te verwerpen, aangezien $.001 < .05$. De alternatieve hypothese wordt aangenomen. Op basis van deze statistische toets wordt er dus aangenomen dat de morele beraadslaging is toegenomen door de eed.

Dit betekent niet dat de eed voor alle accountants heeft geleid tot een toename van morele beraadslaging. Dit blijkt ook doordat 73% van de accountants aangeven dat de eed voor hen en andere accountants geen invloed heeft gehad op de morele beraadslaging. Maar de uitkomst is dat door de eed de morele beraadslaging wel significant is toegenomen, vanwege de toename van morele beraadslaging van 19% onder de accountants, ten opzichte van geen enkele toename zonder de eed.

9.2.2 Interviews over morele beraadslaging

De geïnterviewden waren het erover eens dat de inhoudelijke boodschap van de eed nu vaak impliciet wordt gebruikt bij morele beraadslaging en dilemma's. De inhoudelijke boodschap gaat over de kernwaardes van accountants, het dienen van het maatschappelijk belang en integer handelen. Maar bij morele beraadslaging en dilemma's wordt nu niet tot nauwelijks meer expliciet verwezen naar de eed. Dit komt doordat de kantoren andere kanalen gebruiken om dezelfde inhoudelijke boodschap over kernwaardes en integriteit over te brengen, zoals Values, Purposes en Key Behavioural Indicators. Ook wordt de inhoudelijke boodschap van de eed impliciet gebruikt in trainingen en is het de impliciete basis voor morele dilemma's. Dit komt bijvoorbeeld naar voren door panels over morele dilemma's als fraude en NOW steun voor Covid-19 die gebaseerd zijn op dezelfde uitgangspunten als de eed. Doordat er door trainingen en panels concrete invulling wordt gegeven aan de abstracte kernwaardes van de eed, lijkt de eed te voldoen aan het *geloofwaardigheidsprincipe* van Soeharno (2014).

Concluderend wordt de inhoudelijke boodschap van de eed impliciet gebruikt voor morele beraadslaging en dilemma's. Maar bij accountants wordt de beroepseed niet net zo expliciet gebruikt bij morele beraadslaging en dilemma's als bij artsen en advocaten.

Daarnaast is het onduidelijk in hoeverre het impliciete gebruik van de boodschap van de eed door de invoering van de eed komt. En in hoeverre deze boodschap ook impliciet gebruikt zou worden zonder de invoering van de eed.

9.3 Bevordering van integer handelen

De nulhypothese is dat de eed niet heeft geleid tot een significante verandering van het integer handelen. De alternatieve hypothese is dat het de eed wel heeft geleid tot een significante bevordering van integer handelen.

9.3.1 Enquête over belangrijkheid van integer handelen in organisatie

Het enquêteonderzoek heeft uitgewezen dat 76% van de accountants vindt dat integer handelen geen belangrijker punt binnen de organisatie is geworden door de invoering van de eed (Figuur 8). Daarentegen vindt 12% van de accountants dat integer handelen wél een belangrijker punt binnen

de organisatie is geworden. De overige 12% heeft geen mening over of integer handelen belangrijker is geworden in de organisatie door de eed.

De uitgevoerde *T-toets* heeft een *T-waarde* van 3.376 met een bijbehorende *P-waarde* van .0012 (Figuur 17). Uitgaande van een significantieniveau van 95% en een *Alfa* van .05, is er voldoende aanleiding om de nulhypothese te verwerpen, aangezien $.0012 < .05$. De alternatieve hypothese wordt aangenomen. Op basis van deze statistische toets wordt er dus aangenomen dat integer handelen een belangrijker punt binnen de organisaties is geworden door de eed.

Dit betekent niet dat integer handelen een belangrijker punt is geworden in binnen elke organisatie door de eed. Dit blijkt ook doordat 76% van de accountants aangeven dat de eed volgens hen geen invloed heeft gehad het belang van integer handelen binnen hun organisatie. Maar de uitkomst is dat door de eed de belangrijkheid van integer handelen in de organisatie dus wel significant is toegenomen, vanwege de toename voor 12%, ten opzichte van geen enkele toename zonder de eed.

9.3.2 Enquête over bevordering van integer handelen

Het enquêteonderzoek heeft uitgewezen dat 64% van de accountants aangeven dat de eed niet heeft geleid tot een bevordering van integer handelen voor henzelf of anderen (Figuur 9).

Daarentegen geeft 10% van de accountants aan dat de eed voor henzelf integer handelen heeft bevorderd. Daarnaast geeft 7% aan dat de eed integer handelen van anderen heeft bevorderd. De overige 20% heeft geen mening over de invloed van de eed op integer handelen.⁷

De uitgevoerde *T-toets* heeft een *T-waarde* van 4.2584 met een bijbehorende *P-waarde* van $< .001$ (Figuur 18). Uitgaande van een significantieniveau van 95% en een *Alfa* van .05, is er voldoende aanleiding om de nulhypothese te verwerpen, aangezien $.001 < .05$. De alternatieve hypothese wordt aangenomen. Op basis van deze statistische toets wordt er dus aangenomen dat integer handelen bevordert is door de eed.

Dit betekent niet dat de eed voor alle accountants heeft geleid tot een bevordering van integer handelen. Dit blijkt ook doordat 64% van de accountants aangeven dat de eed voor hen en voor anderen geen invloed heeft gehad op integer handelen. Maar de uitkomst is dat door de eed integer handelen wel significant is toegenomen, vanwege de toename van integer handelen van 17% van de accountants, ten opzichte van geen enkele toename zonder de eed.

9.3.3 Vermindering tuchtzaken door bevordering integer handelen

De nulhypothese is dat de eed niet heeft geleid tot een verandering van integer handelen. Dit betekent dat de nulhypothese ook aangeeft dat er geen verandering zit in het aantal tuchtzaken na de eed ten opzichte van voor de eed. De nulhypothese wordt hierdoor dat er geen significante

⁷ De percentages bij elkaar opgeteld zijn 101 procent. Dit komt door afrondingsverschillen. De exacte percentages zijn respectievelijk: 63,6; 10,3; 6,5; 19,6.

verschillen zitten in het aantal tuchtrechtzaken na de eed ten opzichte van voor de eed. Waarbij de alternatieve hypothese is dat het aantal tuchtrechtzaken significant verminderd is sinds de invoering van de eed.

Het gemiddelde aantal tuchtrechtzaken voor de eed was 78 gegronde tuchtzaken per jaar.⁸ Na de invoering van de eed is het gemiddelde aantal tuchtzaken gedaald tot 55 tuchtzaken per jaar. Dit is een vermindering van 23 tuchtzaken per jaar. De gevonden *T-waarde* van de *ongepaarde T-toets* is -1.3348 met een bijbehorende *P-waarde* van .1093 (Figuur 19).

Uitgaande van een significantieniveau van 95% en bijbehorende *Alfa* van .05, is er geen aanleiding om de nulhypothese te verwerpen, aangezien $.1093 > .05$. De daling van gemiddeld 23 tuchtzaken per jaar is geen significante daling geweest. Op basis van deze statistische toets is er onvoldoende bewijs dat de eed tot een significante vermindering van het aantal tuchtzaken heeft geleid. Er kan niet geconcludeerd worden dat de eed significante invloed heeft gehad op het integer handelen, waardoor het aantal tuchtzaken significant verminderd is.

9.3.4 Interviews over bevordering van integer handelen

Bij alle kantoren is integer handelen een steeds belangrijker streefpunt binnen de organisaties geworden. Het is onduidelijk in hoeverre de eed hieraan heeft bijgedragen. Sommigen verklaren het toenemende belang van integer handelen door de schandalen uit het verleden en de kritische AFM-rapporten. Anderen verklaren de focus op integer handelen door de verandering in het maatschappelijke debat. Sommigen denken dat de eed geen invloed heeft gehad op de toenemende belangrijkheid van integer handelen. Anderen denken dat de eed het proces naar meer focus op integer handelen heeft versneld. Maar niemand gaf aan dat er een causaal verband zat tussen de eed en de focus op integer handelen binnen de organisatie. Sommigen geven aan dat de eed juist een uiting is van de grotere focus op integer handelen.

De meningen over de mogelijke bevordering van integer handelen door de eed lopen uiteen. Sommigen vonden dat de eed op korte termijn heeft bijgedragen aan de bevordering van integer handelen. De bevordering van integer handelen door de eed is naar alle waarschijnlijkheid een van de oorzaken van de stijging van het aantal non-compliance meldingen. Non-compliance betekent het niet naleven van wet- en regelgeving. Door de stijging van het aantal non-compliance meldingen lijkt de eed concrete effecten te hebben gehad op integer handelen. De bevordering van integer handelen kwam doordat na het uitspreken van de eed een moreel geheugen ontstond. Dit morele geheugen zorgde ervoor dat men de eed graag wilde naleven door integer te handelen, waardoor eerlijker handelen toenam. Dit komt overeen met de verwachtingen van Metz (2013), dat na de eed

⁸ Het exacte gemiddelde van het aantal tuchtzaken in de periode 2010 tot 2016 was 78,333 tuchtzaken, er hier is afgerond naar hele getallen.

niet integer handelen als negatiever wordt ervaren, waardoor het minder vaak voorkomt. De belofte van de eed zorgt voor een versterking van integer handelen, men voelde druk om dit na te komen. Dit is in lijn met de visie van Soeharno (2014), die aangeeft dat de eed een bekrachtiging van integer handelen is. De beroepseed wordt vergeleken met een bruiloft. Het heeft ceremoniële waarde en het is een bevestiging en bekrachtiging van goed handelen. En net als een bruiloft heeft het voor sommigen meer symbolische waarde dan voor anderen.

Anderen vonden namelijk dat de eed geen invloed heeft gehad op het integer handelen van accountants. Dit verklaarde een aantal door aan te geven dat mensen die bewust fraude plegen zich niet zullen aanpassen door het afleggen van een eed. Een andere visie op waarom de eed niet tot een bevordering van integer handelen heeft geleid is omdat er genoeg andere compliance waarborgen zijn. Zo zijn er met goede teamverhoudingen, interne reviews, tuchtrechters en AFM-rapportage genoeg compliance waarborgen, die integer handelen afdwingen. De eed heeft dus voor sommigen toegevoegde waarde gehad door de bevordering van integer handelen.

Maar de vraag is wel voor hoe lang de eed effecten op integer handelen heeft gehad. Over het algemeen is er veel kritiek op de eenmaligheid van beroepseed. Vijf jaar na de *eedaflegging* is de beroepseed in de vergetelheid geraakt. De invloed van de eed op het integer handelen lijkt te zijn weggeëbd. De eed verliest veel van zijn potentiële toegevoegde waarde door het tekort aan *periodiek onderhoud*.

Doordat er vanuit het NBA en het AFM ook weinig aandacht voor de eed meer is, wordt een signaal afgegeven dat de eed niet wordt beschouwd als wezenlijk belangrijk instrument voor integer handelen. Er worden meerdere ideeën gegeven om de eed te verbeteren, waarbij de meeste een vorm van *periodiek onderhoud* voorstellen. Maar er was ook juist een voorstander van de huidige vorm van de eed en diegene vindt dat er geen *periodiek onderhoud* nodig is. Aangezien met een goede organisatie, teamverhoudingen, tone-at-the-top, compliance-afdelingen en interne beheersystemen er geen noodzaak is voor herhaling van de eed. De boodschap van de eed is immers impliciet aanwezig in al die aspecten. Anderen stellen juist voor om vanuit het NBA of het accountantskantoor te communiceren met terugkerende elementen van de eed, waarbij het een interactieve discussie aanwakkert over de betekenis van de eed.

10. Conclusie

In dit onderzoek is gezocht naar een antwoord op de vraag: “*Wat zijn de effecten van de invoering van de beroepseed voor accountants geweest op het integer handelen van de accountants?*” Hiervoor is kwantitatief enquête- en tuchtrechtzakenonderzoek en kwalitatief interviewonderzoek uitgevoerd naar de effecten van de beroepseed op integer handelen.

Uit het literatuuronderzoek is gebleken dat de beroepseed is ingevoerd vanwege een reeks aan structurele incidenten en grote kritiek vanuit het AFM op het functioneren van accountants. De problemen in de accountancysector zijn terug te voeren op twee oorzaken: "cultuur en gedrag". Accountants hebben een tekortschietende professioneel-kritische houding ten opzichte van hun klanten vanwege de heersende winstmaximalisatiecultuur. Ook heerst een cultuur waar niet integer handelen niet wordt gemeld of gestraft en waar tegenspraak van ondergeschikten niet wordt geaccepteerd. Daarnaast waren er in de accountancysector te weinig toezichtmechanismen en te weinig integer gedrag stimulerende prikkels voor accountants, waardoor eigenbelang prikkels de overhand konden nemen.

De beroepseed zou moeten bijdragen aan het verbeteren van de professioneel-kritische houding van accountants. De beroepseed zou namelijk kunnen leiden tot bewustwording over de morele verantwoordelijkheid van accountants (Demartino, 2011). En door de morele bewustwording zal de eed daardoor ook gebruikt worden bij morele beraadslaging. En volgens Soeharno (2014) zou de eed de kernwaarden van het accountantsberoep weer levendig maken. Ten slotte wezen experimenten van Jacquemet et al. (2018) en (2019) uit dat de eed zou moeten leiden tot bevordering van integer handelen. Ook Soeharno (2014) gaf aan dat de eed zorgt voor een bekrachtiging van integer handelen.

Soeharno (2014) geeft aan dat een eed toegevoegde waarde heeft als het voldoet aan de drie kernmotieven van *gerechtigheid*, *geloofwaardigheid* en *cohesie*. Daarnaast geeft Wallage (2014) aan dat de invloed van de beroepseed versterkt wordt door een *emotioneel eedaflegmoment* en *periodieke onderhoud*.

De Hippocrates eed heeft in de praktijk positieve invloed gehad op het gedrag doordat het werkte als bindende morele kracht op het keuzegedrag van artsen. Medici gebruiken de Hippocrates eed bij de keuze in morele dilemma's of bij morele discussies. Ook de advocateneed wordt gebruikt bij morele dilemma's, waarbij de eed morele handvatten geeft. Bij zowel advocaten als artsen wordt aan de drie kernmotieven van Soeharno (2014) voldaan. Bij bankiers is het onduidelijk of er wordt voldaan aan het *gerechtigheidsmotief* en het *cohesiemotief*. Bij bankiers is er wel sprake van morele bewustwording en wordt de eed gebruikt voor morele beraadslaging. Maar de eed lijkt geen effect te hebben gehad op het integer handelen van bankiers.

Uit het empirische onderzoek is gebleken dat de beroepseed voor een statistisch significante toename van morele bewustwording heeft geleid van 22% van de accountants, ten opzichte van

geen toename zonder eed. Het is gebleken dat de eed heeft geleid tot morele bewustwording, vanwege het *emotionele eedafleggingsmoment*. De eed zorgde voor het levendiger maken van de kernwaardes en gaf de kernwaardes lading. Hiermee lijkt te zijn voldaan aan het *gerechtigheidsmotief*. Ook was er een groot verbondenheidsgevoel met de *eedgemeenschap*, waardoor er ook aan het *cohesiemotief* lijkt te zijn voldaan. Al kan hieraan worden getwijfeld, omdat de het verbondenheidsgevoel meer ontstaat vanuit de gemeenschappelijke titel. De positief gevonden effecten lijken echter wel te zijn weggeëbd in de tijd. Dit is te verklaren doordat er geen *periodieke onderhoud* is, wat een voorwaarde is voor een blijvend waardevolle eed.

Daarnaast heeft het onderzoek ook uitgewezen dat de morele beraadslaging statistisch significant is toegenomen voor 19% van de accountants. De impliciete inhoudelijke boodschap van de eed wordt nog veel gebruikt en gecommuniceerd door andere kanalen voor morele beraadslaging. Maar expliciet wordt de eed niet tot nauwelijks meer gebruikt voor morele beraadslaging. Er wordt ook concrete invulling gegeven aan de impliciete inhoudelijke uitgangspunten van de eed, wat gebruikt wordt bij trainingen, discussies en morele panels. Hiermee lijkt ook te zijn voldaan aan het *geloofwaardigheidsprincipe*. Maar in hoeverre de eed de veroorzaker is van het impliciete gebruik van de inhoud van de eed is onduidelijk.

De resultaten hebben ook uitgewezen dat door de eed de belangrijkheid van integer handelen in de organisatie is toegenomen voor 12% van de accountants. Daarnaast is er geen causaal verband tussen de eed en de focus op integer handelen gevonden. De eed lijkt eerder een uiting van de grotere focus op integer handelen.

Tot slot hebben de resultaten uitgewezen dat integer handelen significant is toegenomen door de eed voor 17% van de accountants. Daarnaast is er geen significante afname van het aantal tuchtzaken door bevordering van integer handelen door de eed gevonden. Evenmin is er een eenduidig beeld over de bevordering van integer handelen door de eed. Enerzijds werd het beeld geschetst dat de eed tot een bevordering van integer handelen heeft geleid. Het moreel geheugen van de eed zorgde ervoor dat men dit wilde nakomen door integer te handelen. En gevolg hiervan lijkt de toename van non-compliance meldingen.

De eed heeft ceremoniële waarde gehad, net als een bruiloft dat kan hebben, wat integer handelen bevordert, maar dit effect geldt niet voor iedereen. Anderen denken juist dat de eed geen verandering op integer handelen heeft gehad. Doordat mensen die bewust niet integer handelen dit nog steeds zullen doen. Of omdat er genoeg compliance waarborgen zijn die niet integer handelen voorkomt.

Ook hier is het onduidelijk hoe lang de eed effect heeft gehad op de bevordering van integer handelen, vanwege het tekort aan *periodiek onderhoud*.

Concluderend heeft de eed eenmalig moreel bewustzijn gecreëerd, wat heeft geleid tot een tijdelijke bevordering van integer handelen, maar het lijkt alsof de beroepseed grotendeels zijn toegevoegde waarde heeft verloren in de tijd door het tekort aan *periodiek onderhoud*.

11. Discussie en aanbevelingen

Het onderzoek heeft een aantal beperkingen. Ten eerste is dit onderzoek alleen gericht op de Nederlandse accountancysector. Dit kwam ook in de interviews naar voren, dat er grote verschillen zitten in de accountancysectoren in andere landen. Hierdoor is het onduidelijk in hoeverre de getrokken conclusies zijn te generaliseren voor accountancysectoren in andere landen. Ook is het onduidelijk of in andere landen mogelijk wél aan *periodiek onderhoud* wordt gedaan.

Een tweede beperking is dat het moeilijk was (causale) effecten te meten, aangezien er gelijktijdig meerdere maatregelen en verbeteringen werden ingevoerd in de accountancysector. Hierdoor was het soms niet goed te bepalen, wat de oorzaak van veranderingen ten opzichte van integriteit in de accountancysector was.

Een derde beperking is dat in dit onderzoek niet is onderzocht hoe het proces van wegebben van de effecten van de beroepseed werkt. Het is nog onduidelijk hoe snel de beroepseed in de vergetelheid raakt en een deel van zijn toegevoegde waarde verliest.

Een vierde beperking van het onderzoek is dat alleen medewerkers van de Big-4 kantoren zijn geïnterviewd. Voor een algemener beeld van de gehele accountancysector zouden ook medewerkers van kleinere kantoren en accountants in business moeten worden geïnterviewd.

Tot slot heeft het onderzoek niet onderzocht wat de (economische) gevolgen zijn voor de maatschappij en voor accountantskantoren van bevorderingen van integer handelen.

Daarnaast zijn er op basis van de beperkingen van dit onderzoek aanbevelingen voor vervolgonderzoek. De eerste aanbeveling is dat er ook onderzoek moet worden gedaan naar de effecten van de beroepseed in andere landen. Ook zou het goed zijn om te bekijken of er significante verschillen zitten in landen waar wel aan de voorwaarde *periodiek onderhoud* wordt voldaan. Het zou ook goed om te bekijken welke vormen van *periodiek onderhoud* goed werken.

De tweede aanbeveling is om de beroepseed te onderzoeken in een land waar het nieuw wordt ingevoerd als enige maatregel om duidelijker causale effecten te kunnen meten.

De derde aanbeveling is om te onderzoeken hoe het proces van wegebben van de effecten van de beroepseed werkt. Als het duidelijk is hoe dit proces werkt, kan hier gepast beleid op worden gevormd met goede *periodieke herhaling*.

Tot slot is de laatste aanbeveling om te onderzoeken wat de gevolgen zijn van meer integer handelen, voor zowel accountantskantoren als de maatschappij. In dit onderzoek zou dan naar voren kunnen komen wat de concrete, economische gevolgen van de beroepseed zijn geweest.

12. Literatuurlijst

- Accountant. (2018, 23 november). Feiten & Cijfers. Accountant.nl.
<https://www.accountant.nl/feiten-en-cijfers/>
- Accountant. (2021, 19 mei). Studie naar effecten beroepseed voor accountants Accountant.nl. <https://www.accountant.nl/nieuws/2021/5/studie-naar-effecten-beroepseed-voor-accountants/>
- Accountantskamer. (2021, maart). jaarverslag-2020 (Nr. 2020).
<https://accountantskamer.nl/jaarverslag-2020/cijfers-2020/>
- AFM. (2010). Onderzoeken AFM wijzen op noodzaak fundamentele verbeteringen accountantscontrole. <https://www.afm.nl/nl-nl/nieuws/2010/sep/rapport-accountantscontrole>
- AFM. (2014). Structurele tekortkomingen bij grootste accountantsorganisaties, fundamentele hervormingen en cultuurverandering noodzakelijk. <https://www.afm.nl/nl-nl/nieuws/2014/sep/rapport-controles-big4>
- Almelo, L. (2018, 2 oktober). Alle accountants moeten eed afleggen. Accountant.nl.
<https://www.accountant.nl/tucht/2018/10/alle-accountants-moeten-eeed-afleggen/#:%7E:text=Of%20je%20nu%20accountant%20in,de%20accountant%20herstellen%20en%20bevorderen.ANP.>
- ANP. (2018, 7 juni). VEB schikt na jaren met Deloitte in Ahold-zaak. Accountant.nl.
<https://www.accountant.nl/nieuws/2018/6/veb-schikt-na-jaren-met-deloitte-in-ahold-zaak>
- Arnold, B., & De Lange, P. (2004). Enron: an examination of agency problems. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(6-7), 751-765.
- Axtman, K. (2005, June 20). How Enron awards do, or don't, trickle down. *Christian Science Monitor*
<http://www.csmonitor.com/2005/0620/p02s01-usju.html>
- Bannier, F. (2005). Over historie en functie van de advocateneed. *Advocatenblad*, 2005(12).
https://assets.budh.nl/advocatenblad/article_pdf/20084416/basis_pdf_oid.pdf
- Berry, R. (1997). The genetic revolution and the physician's duty of confidentiality. The role of the old Hippocratic virtues in the regulation of the new genetic intimacy. *The Journal of Legal Medicine*, 18(4), 401-441.
- Boatright, J. R. (2013). Swearing to be virtuous: The prospects of a banker's oath. *Review of Social Economy*, 71(2), 140-165.
- Brink-van der Meer. (2018, 1 december) *Geschiedenis wetgeving*. Navigator.
https://www.navigator.nl/document/id02ee88ca1a6243c383d3b6a3ce3c68cb/accountantsaansprakelijkheid-recht-en-praktijk-nr-ca20-22-geschiedenis-wetgeving?ctx=WKNL_CSL_2689De aanleiding van de beroepseed voor accountants
- Brink-van der Meer. (2018, 1 december). Korte schets van de geschiedenis van het

- accountantsberoep. Navigator.
https://www.navigators.nl/document/id2ce28784b8214659b14ada704d0739cf/accountantsaansprakelijkheden-recht-en-praktijk-nr-ca20-12-korte-schets-van-de-geschiedenis-van-het-accountantsberoep?ctx=WKNL_CSL_2689
- Buijink, W., & Dassen, R. (2015). Bedrijfseconomie en de Werkgroep toekomst accountantsberoep 2014. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 89, 102.
- Kate Rankine, Deputy City Editor. (2003, 25 februari). Ahold shares slump as executives are sacked over US profits error. *The Telegraph*. <https://www.telegraph.co.uk/finance/2844092/Ahold-shares-slump-as-executives-are-sacked-over-US-profits-error.html>
- de Bruin, B. (2016). Pledging integrity: Oaths as forms of business ethics management. *Journal of Business Ethics*, 136(1), 23-42.
- De Korte, N. De beroepseed voor accountants. (2017)
- DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.
- DeMartino, G. (2011-01-26). The Economist's Oath. In *The Economist's Oath: On the Need for and Content of Professional Economic Ethics*. : Oxford University Press. Retrieved 23 May. 2021, from <https://oxford-universitypressscholarship-com.eur.idm.oclc.org/view/10.1093/acprof:oso/9780199730568.001.0001/acprof-9780199730568-chapter-013>.
- Eijkelenboom E (2016) De beroepseed voor accountants nader bezien. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 90(5): 203-209. <https://doi.org/10.5117/mab.90.31305>
- Ellingsen, T., & Johannesson, M. (2004). Promises, threats and fairness. *The Economic Journal*, 114(495), 397-420.
- Emanuel, L. L. (1998). Facing requests for physician-assisted suicide. *Journal of the American Medical Association*, 280(7), 643–647.
- ESRC Centre for Business Research. "Learning From Enron," <https://core.ac.uk/download/pdf/7151339.pdf> Page 3. Accessed Feb. 23, 2020.
- Gendron, Y., Suddaby, R. & Lam, H. 'An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence'. *J Bus Ethics* 64, 169–193 (2006). <https://doi.org/10.1007/s10551-005-3095-7>
- Gomella, L. G. (2012). Health care reform: The carrot, the sick and the Hippocratic Oath. *The Canadian Journal of Urology*, 19(4), 6324.
- Gul, F., Wu, D., & Yang, Z. (2013). Do individual auditors affect audit quality: Evidence from archival data. *The Accounting Review*, 88, 1993-2023.
- Handleiding Regelgeving Accountancy 2017. (2017). NBA.nl. <https://www.nba.nl/tools/hra-2017/?folder=5791>
- Hartenberger, U., Lorenz, D., & Lützkendorf, T. (2013). A shared built environment: Professional identity through education and training. *Building Research & Information*, 41(1), 60–76.
- Hohenstein, A. D. (2009). Team physicians: Adhering to the Hippocratic Oath or just plain hypocrites?

- Marquette Sport Law Review, 19(2), 579–612.
- Jacquemet, N., Luchini, S., Rosaz, J., & Shogren, J. F. (2019). Truth telling under oath. *Management Science*, 65(1), 426–438.
- Jacquemet, N., Luchini, S., Shogren, J. F., & Zylbersztejn, A. (2018). Coordination with communication under oath. *Experimental Economics*, 21(3), 627–649.
- Katja den Bieman, Annika Galle, Marlène Jans-van Wieringen, 'The Banker's Oath in the Netherlands and Abroad', (2014), 11, European Company Law, Issue 4, pp. 201-209,
- Kiesler, C. A. (1971). The psychology of commitment.
- KNMG. (2019, mei). ArtsenEed-2019 (Nr. 8). Badoux.
- Lighter, D., & Fair, D. C. (2000). Quality management in health care: Principles and methods. London: Jones and Bartlett Publishers.
- Loonen, T., Rutgers, M. Swearing to be a good banker: Perceptions of the obligatory banker's oath in the Netherlands. *J Bank Regul* 18, 28–47 (2017). <https://doi.org/10.1057/jbr.2016.2>
- Marel. (2021, 25 februari). In Wirecard-zaak rollen koppen bij accountant EY en toezichthouder. FD.nl. <https://fd.nl/ondernemen/1375104/in-wirecard-zaak-rollen-koppen-bij-accountant-ey-en-toezichthouder-pae1caddenpu>
- Mark R. Rutgers (2013) Will the Phoenix Fly Again?, *Review of Social Economy*, 71:2, 249-276, DOI: 10.1080/00346764.2013.800306
- Metz, T. (2013). The Ethics of Swearing: The Implications of Moral Theories for Oath-Breaking in Economic Contexts. *Review of Social Economy*, 71(2), 228-248. Retrieved April 13, 2021, from <http://www.jstor.org/stable/42705108>
- Metz, T. (2013). The Ethics of Swearing: The Implications of Moral Theories for Oath-Breaking in Economic Contexts. *Review of Social Economy*, 71(2), 228-248. Retrieved May 23, 2021, from <http://www.jstor.org/stable/42705108>
- Mike Wade. (May 18, 2013 Saturday). Call for 'Hippocratic Oath' to make all bankers accountable. *The Times (London)*. [https://advance-lexis-com.eur.idm.oclc.org/api/document?collection=news&id=urn:contentItem:58FD-KHG1-JBVM-Y4TM-00000-00&context=1516831](https://advance.lexis-com.eur.idm.oclc.org/api/document?collection=news&id=urn:contentItem:58FD-KHG1-JBVM-Y4TM-00000-00&context=1516831).
- Miles, S. H. (2005). The Hippocratic Oath and the ethics of medicine. Oxford: Oxford University Press.
- Monitoring Commissie Accountancy. (2020, januari). Monitoring Commissie Accountancy. <https://www.accountant.nl/globalassets/accountant.nl/cta--en-mca-rapporten/rapport-monitoring-commissie-accountancy-14jan20.pdf>
- NBA (2015). Accountants-eed: graag kort en bondig. Nederlandse Beroepsorganisatie van <https://www.nba.nl/Actueel/Nieuws/Nieuwsarchief/Accountants-eed-graag-kort-en-bondig/>.
- NBA. (2017). HRA 2017. Nba.nl. Geraadpleegd op 26 mei 2021, van <https://www.nba.nl/tools/hra2017/?folder=5791>
- NBA. (2017, december). NBA-leden naar geslacht en leeftijdscategorie per ledengroep op 31

- december 2017 *.
- https://www.accountant.nl/contentassets/eb70a00cdd874fbca6a5794952fd68c7/nba-leden_naar_geslacht_en_leeftijdscategorie_31-12-2016_en_2017.pdf
- NBA. (2019, september). Inzicht in de Nederlandse accountancysector OOB-segment, Factsheets, september 2019. <https://www.internetconsultatie.nl/voorlopigebevindingencta/document/4968>
- NIVA (1900). Wet tot regeling van het beroep van accountant, ontwerp van wet, nr. 3. Nederlands Instituut van Accountants
- Oseni, A. I. (2011). Unethical behavior by professional accountant in an organization. *Research journal of finance and accounting*, 2(2), 106-111.
- Pheijffer, M. (2021, 23 maart). Accountants en fraude, het blijft pappen en nathouden. FD.nl. <https://fd.nl/opinie/1377929/accountants-en-fraude-het-blijft-pappen>
- Polman, J. (2021, 18 maart). AFM klaagt accountant Deloitte aan om rol in boekhoudschandaal Steinhoff. FD.nl. <https://fd.nl/ondernemen/1377588/afm-klaagt-accountant-deloitte-aan-om-rol-in-boekhoudschandaal-steinhoff-q1d1ca3lpRV1>
- Popma W.T. (2017) CSR and Banking Morals: On the Introduction of the Dutch Banker's Oath. In: Theofilou A., Grigore G., Stancu A. (eds) Corporate Social Responsibility in the Post-Financial Crisis Era. Palgrave Studies in Governance, Leadership and Responsibility. Palgrave Macmillan, Cham. https://doi.org/10.1007/978-3-319-40096-9_7
- Raju, S., Rajagopal, P., & Gilbride, T. (2010). Marketing healthful eating to children: The effectiveness of incentives, pledges, and competitions. *Journal of Marketing*, 74(3), 93–106.
- Redactie Accountancyvanmorgen. (2020, 1 oktober). Top 30 Accountantskantoren: Zonnige tijden voor corona. Accountancy Vanmorgen. <https://www.accountancyvanmorgen.nl/2020/09/25/top-30-accountantskantoren-zonnige-tijden-voor-corona/>
- Redactie Accountancyvanmorgen. (2021, 18 mei). Effect beroepseed onderzocht: doe mee aan de enquête! Accountancy Vanmorgen. <https://www.accountancyvanmorgen.nl/2021/05/18/effect-beroepseed-onderzocht-doe-mee-aan-de-enquete/>
- Scriptiebegeleiding. (2007). Toets je hypothesen – 6 belangrijke statistische toetsen. https://www.scriptiemaster.nl/wp-content/uploads/statistische_toetsen.pdf.
- Soeharno, J. E. (2014). *De waarde van de eed*. Boom Juridische uitgevers.
- Soeharno, J.E. (2013). De waarde van de eed. Oratie Universiteit van Amsterdam. Amsterdam: Vossiuspers UvA
- Storbeck, O. (2021a, april 17). EY's Wirecard audits suffered serious shortcomings, German probe finds. *Financial Times*. <https://www.ft.com/content/abd89375-3fa1-4457-abd6-b3e3231ba339>
- Sulmasy, D. (1999). What is an oath and why should a physician swear one? *Theoretical Medicine and Bioethics*, 20, 329–346
- Theunissen, C. (2008). It's about time we had a professional oath in psychology. *Australian Psychologist*, 43(1): 55-60.
- Van Der Kolk B (2011) De accountant en het grijze gebied. *Maandblad Voor Accountancy en*

- Bedrijfseconomie 85(4): 186-197. <https://doi.org/10.5117/mab.85.16349>
- Van Linden, C., & Hardies, K. (2018). Entrance requirements to the audit profession within the eu and audit quality. *International Journal of Auditing*, 22(3), 360–373. <https://doi.org/10.1111/ijau.12127>
- Van Markel, A. (2015, 4 maart). Beroepseed voor accountants. Accountant.nl.
<https://www.accountant.nl/ opinie/20151/3/beroepseed-voor-accountants/?search=true>
- Wallage P (2016) De effectiviteit van de eedaflegging. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 90(6): 224-225. <https://doi.org/10.5117/mab.90.31319>
- Weinstein, M. E. (2016). *De bankierseed: symbolpolitiek of exponent van cultuurverandering*
- Werkgroep 'Toekomst accountantsberoep' (2014). In het publiek belang: Maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole. Amsterdam: Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants. Geraadpleegd op: <https://www.nba.nl/Documents/Nieuws/2014/pdfs/In%20het%20publiek%20belang%20rapport%20WG%20Toekomst%20Acc%2025sep14.pdf>.
- Werkgroep Toekomst Accountantsberoep (2014). In het publiek belang: Maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole. Amsterdam: Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants. Geraadpleegd op <https://www.sra.nl/~media/srawebsite/documenten/openbaar/over%20sra/nieuws/2014/compleet-rapport-in-het-publiek-belangwerkgroep-toekomst-accountantsberoep-25092014.pdf>.
- Werkgroep Toekomst Accountantsberoep. (2014). https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/in_het_publiek_belang_rapport_25_september_2014.pdf. Okay Color Graphics BV. https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/in_het_publiek_belang_rapport_25_september_2014.pdf
- Witschey, R. E. (1954). What does it take to be a successful independent public accountant? *Journal of Accountancy (Pre-1986)*, 97(000001), 64. Retrieved from <https://search-proquest-com.eur.idm.oclc.org/trade-journals/what-does-take-be-successful-independent-public/docview/198221220/se-2?accountid=13598>
- Zandbergen, L. (2020, 19 juni). Ineenstorting Duitse betaaldienst Wirecard roept veel vragen op. FD.nl. <https://fd.nl/beurs/1348369/ineenstorting-wirecard-roept-veel-vragen-op-p1d1ca3LpRV1>

13. Bijlage

A. Tekst beroepseed

Nederlands

'Ik ben mij ervan bewust dat ik als accountant dien te handelen in het algemeen belang.

Ik oefen mijn beroep uit met een professioneel-kritische instelling. In de uitoefening van mijn beroep als accountant laat ik mij leiden door fundamentele beginselen van integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid.

Ik houd mij aan de wetten en regelgeving die op mijn beroep van toepassing zijn.

Mijn professionaliteit brengt met zich mee dat ik geen handelingen verricht waarvan ik weet of behoor te weten dat die het accountantsberoep in diskrediet kunnen brengen.

Zo waarlijk helpe mij God almachtig/dat beloof/dat verklaar ik.'

B. Interviewvragen

Vragen over de eedaflegging

1. Waren U en uw collega's zich voor de eed al bewust van de professionele kernwaardes van het accountantsberoep (zoals objectiviteit, vakbekwaamheid, professionaliteit, integriteit, zorgvuldigheid, en vertrouwelijkheid)?
 - a. Denkt u dat u en uw collega's weten wat deze kernwaardes concreet betekenen?
 - b. Heeft de eed deze kernwaardes levendiger gemaakt?
2. Is het duidelijk wat de eed (concreet) inhoudt?
 - a. Vindt u dat integer handelen goed af te bakenen is voor accountants? En zo ja hoe?
3. Denkt u dat er een *eedgemeenschap* is voor de accountants... voelt u zich verbonden met de andere eedafleggers omdat u allemaal hetzelfde beroep doet en allemaal aan dezelfde kernwaardes willen houden.

Vragen over gedrag

1. Ziet u verschil in het gedrag van accountants na de invoering van de eed? Is de professionele kritische houding toegenomen? Zijn ze meer gericht op integer handelen en wat integer handelen inhoudt? Doen of laten accountants nu meer of minder? Is het drukker bij Compliance afdelingen? Hoe ziet u integer handelen voor zich?
2. Heeft u/ziet u dat niet integer handelen nu nog slechter voelt? Is er een situatie geweest waarbij u twijfelde of u moreel juist handelde en dat dit krachtiger werd door de eed?
 - a. Merkt u dat er eerlijker gehandeld wordt binnen de organisatie sinds de eed?
3. Weet u of er een verschil zit in interne meldingen van onethisch gedrag van de periode voor de eed (2016) en na de eed (2017)? Dit zou zowel kunnen in meldingen van onethisch handelen van uw eigen accountants. Maar kan ook meldingen door uw accountants zijn van niet integer handelen van uw klanten.
4. Denk u dat de kwaliteit en de onafhankelijk van de accountants is toegenomen sinds de eed?

Vragen over bewustwording/ verantwoordelijkheid en morele dilemma's in organisatie

1. Is er voor accountants binnen uw organisatie sinds de invoering van de eed meer besef van hun verantwoordelijkheid ten opzichte van anderen? En zo ja ten opzichte van wie en waarom is het toegenomen?

2. Wordt de eed gebruikt ter onderbouwing van keuzes of gedrag in bijvoorbeeld morele dilemma's? Of wordt de eed gebruikt bij discussies over wat moreel juist handelen van een accountant is. Of wat er van een accountant verwacht mag worden?
3. Er wordt gezegd dat de beroepseed voor artsen en advocaten goed werkt aangezien dit een casus-gebaseerd beroep is met veel nieuwe morele dilemma's, waardoor een morele basis kompas van de eed veel invloed kan hebben. Hoe kijkt u hiernaar ten opzichte van het accountantsberoep?
 - a. Zijn er veel nieuwe morele dilemma's waar de eed van toegevoegde waarde kan zijn?
 - b. Ziet u de eed als een moreel kompas voor accountants?
4. Heeft u verschil in uw organisatie gemerkt sinds de invoering van de eed?
 - a. Is er een verandering gekomen in de focus op integriteit in de organisatie?
 - b. Is er intern discussie over wat de eed inhoudt?
 - c. Zijn er trainingen waarbij de eed gebruikt wordt? (als bv morele handvatten?)

C, Interviewsamenvattingen

Samenvatting interview 1

Scriptieonderzoek naar effecten beroepseed accountants

Instelling: Erasmus Universiteit Rotterdam

Door: Jonathan Feenstra

Geïnterviewde: Johan Hopmans

Bedrijf: Deloitte

Functie: Partner/Polycymaker/ National Professional Practice Director/Audit Risk Leader

Samenvatting

Er is een grote beëdiging ceremonie geweest, waarbij alle accountants van het kantoor zijn eed heeft afgelegd. Dit was een plechtige ceremonie, waarbij beleidsbepalers en alle accountants individueel de eed aflegde, met NBA-directeur/voorzitter als getuige. Eed heeft grote indruk gemaakt en voelde betekenisvol. De kracht van de eed kwam vanuit het verbonden voelen met elkaar tijdens die ceremonie (Eedgemeenschap). Eedgemeenschap gevoel was wél tijdens het evenement en vanwege iedereen die het individueel en "en plein public" aflegde. Maar nu online/zonder plechtige ceremonie lijkt het geen toegevoegde waarde te hebben en lijkt er geen eedgemeenschap te zijn. Duidelijk wat de eed concreet inhoudt, ook duidelijk wat integer handelen inhoudt voor accountants. Sheetkaarten gebruikt als herinnering aan de eed (periodiek onderhoud aan de eed).

Iedereen was op de hoogte van professionele kernwaardes, maar de eed maakte het weer levendiger. De eed wordt impliciet veel gebruikt. Zo zijn er veel boodschappen vanuit de organisatie die op hetzelfde neerkomen als de eed. En in trainingen worden dezelfde kernwaardes als in de eed gebruikt. Eed wordt impliciet gebruikt voor morele dilemma's. Dit zijn bijvoorbeeld fraude en NOW steun voor Covid-19. Voor morele casussen zijn nu panels, hier wordt in gekeken hoe integer/ethisch gehandeld kan worden naar stakeholders. Hierdoor is er collectieve gedachtevorming tussen accountants over integer handelen. De (inhoud van de) eed is de impliciete basis voor deze panels. Hier zijn meer en vaker discussies over hoe er integer gehandeld kan worden.

Bij het verkrijgen van de tekenbevoegdheid gaat de organisatie na dit gesprek expliciet terugverwijzen naar de eed.

Integriteit en professioneel kritische houding is erg belangrijk punt en blijft belangrijker worden. Naast KPI's zijn er KBI's, Key Behaviour indicators, waar integer en ethisch handelen ook gemeten wordt. Geen causaal verband tussen eed en focus op integriteit, maar wel een stroomversnelling door het rapport: "in het publieke belang".

Het uitspreken van de eed, zorgt voor reflectie en vasthouden bewustzijn over integer handelen. De eed heeft integer handelen versterkt, soort moreel geheugen, na het afleggen van de eed voelt liegen nog slechter.

Samenvatting interview 2

Scriptieonderzoek naar effecten beroepseed accountants

Instelling: Erasmus Universiteit Rotterdam

Door: Jonathan Feenstra

Geïnterviewde: Erik van Bekkum

Bedrijf: KPMG

Functie: Partner, Director Soft Controls

Samenvatting

- Eedaflegging in een kleine groep werkt goed (workshop), met de vraag wat voeg jij toe (als accountant en deel van het team)
 - Grote verbondenheid team
 - Ook wel verbinding met de sector en accountants bij andere kantoren
- Eedaflegging indrukwekkend moment, bewustwording van verantwoordelijkheid
- Na afleggen eed, voelt niet integer handelen nog slechter
- Duidelijk wat de eed concreet betekent en de abstracte begrippen hebben lading

- Veel focus op integriteit (above all) niet expliciet naar de eed (wel dezelfde inhoud)
- Geen expliciete verwijzingen meer naar de eed, integriteit gaat nu via andere kanalen, ook geen argumentatie
- Uitspreken van de eed geeft waarde, ceremonieel, net als een bruiloft
 - Het woord expliciet en formeler, de professionele waarden van accountants
- Het aantal non-compliance meldingen zijn waarschijnlijk wel gestegen door de eed (in eerste instantie, dat ebt wel weer weg)
- Positief over de invloed van de eed
- De beroepseed heeft toegevoegde waarde doordat het het gesprek over integer handelen start
- De beroepseed zorgt voor vertraging van de accountants
 - Reflectie over bestaansrecht accountants (wat voeg jij dus toe als accountant)
 - In plaats van het snelle uurtje factuurtje
- Periodiek onderhoud zou goed zijn, de eed zit niet meer in het geheugen

Samenvatting interview 3

Scriptieonderzoek naar effecten beroepseed accountants

Instelling: Erasmus Universiteit Rotterdam

Door: Jonathan Feenstra

Geïnterviewde: Twan van Limpt

Bedrijf: Ernst & Young

Functie: Partner

Samenvatting

Grote ceremonie, waarbij iedereen tegelijk de eed aflegde (verplicht, dus efficiënt 100 personen).

Wel gevoel van verbondenheid en belangrijkheid tijdens de eedaflegging. Vanwege grote aantal aanwezigen, inhoud v.d. is logisch. Eed geeft eenmalige bewustzijn... maar nu is de expliciete eed uit het oog verloren. Inhoud is concreet, maar persoonlijk. Integriteit is lastig af te bakenen. Zeker de maatschappij heeft andere verwachtingen van accountants en zijn integriteit.

Klanten (zoals shell) hebben bij een groot kantoor een stuk minder invloed dan (de maatschappij) denkt. Hierdoor hebben klanten ook stuk minder invloed dan gedacht.

Er is wel een groot gevoel van respect en verbondenheid tussen accountants maar dat komt meer doordat men ook het beroep van accountants uitvoert dan dat ze ook de eed hebben afgelegd.

De eed komt niet concreet voor, wel de discussie over ethiek en integriteit. Over casussen als, fraude en hoever men voor wet- en regelgeving moet gaan. Het maatschappelijk debat en het nieuws is

belangrijker als moreel kompas, dan de eed. Nieuws is de drijvende kracht achter de discussies. De tekst van de eed is niet meer goed bekend. Vanwege juridische overwegingen is de eed niet altijd een goed kompas.

Eed heeft periodieke herinneringen nodig, anders blijft het niet levendig zoals nu. Vanwege het tekort aan periodieke herinnering lijkt er weinig waarde aan te worden gehecht.

Een niet integere accountants, zou ondanks de eed alsnog niet integer handelen denkt hij. Ethisch hotline, wordt nauwelijks gebruikt (1 à 2 keer per jaar). Bij klanten wel grotere aantal meldingen van vraagstukken, kan de eed zijn, kan ook nieuwsaandacht voor integriteit zijn.

De huidige (eenmalige) vorm van de eed heeft weinig kracht. Nu is het meer voor de bühne. Met herhaling zou het blijven leven. Dit kan zijn dat de eed vaker wordt afgelegd. Maar ook een herhalingen binnen het kantoor, zoals een muur met de tekst of invloed van de eed (zoals in ziekenhuizen wordt gedaan met de invloed van artsen). Iets waar je iedere dag mee wordt geconfronteerd, zal de kracht toenemen.

Samenvatting interview 4

Scriptieonderzoek naar effecten beroepseed accountants

Instelling: Erasmus Universiteit Rotterdam

Door: Jonathan Feenstra

Geïnterviewde: Paul Hulshof

Bedrijf: KPMG

Functie: Director Ethics and Compliance

Datum: 14-06-2021

Samenvatting

Iedereen binnen KPMG heeft een eed afgelegd (dus ook adviseurs). Eedaflegging in kleine groepen (20), waarbij organisatielagen werden gemixt. Zeer interactief, morele dilemma's, persoonlijk én publiekelijk. Beter interactief dan luisteren. Eed moet werken als de gespreksstarter, daarom is interactief zou belangrijk. Integer handelende is goed af te bakenen, proces van afbakening en daarover in gesprek gaan erg belangrijk.

De abstracte kernwaardes (eerlijkheid, professionaliteit, vakbekwaamheid) worden concreet gemaakt doordat het gesprek erover wordt aangegaan. De eed heeft toegevoegde waarde als het zo wordt vormgegeven dat het een gesprekstarter is. Accountant voelde grote verbondenheid tijdens en na de eedaflegging, vanwege het interactieve en persoonlijke gesprek.

De kernwaardes zijn niet nieuw (altijd al belangrijk), maar zorgen ervoor dat de kernwaardes herbeleefd en levendiger worden. Deze kernwaardes moeten continu herhaald worden. Eed is één van deze manieren. Eed zorgt voor bewustwording.

Eed zorgt voor intrinsieke motivatie (waarde) door verbondenheid, bewustwording, herbeleving (als de eedaflegging goed wordt gedaan). Maar de eed heeft ook waarde naar buiten toe. De eed laat de maatschappij zien dat de beroepsgroep voor de kernwaardes staan.

Eed zou kunnen helpen (teruggrijpen) bij morele dilemma's. De eed zou hier kracht kunnen geven om voor te kiezen voor integer handelen. Dit zal voor een aantal accountants zo werken, anderen zullen kracht halen uit hun RA-titel. De kracht uit de RA-titel is veel sterker, voor sommigen heeft de eed geen toegevoegde waarde. Die RA-titel staat voor dezelfde kernwaardes en kwaliteiten. De eed wordt alleen impliciet gebruikt, dezelfde waardes worden gecommuniceerd via andere kanalen en in het handelen van de accountants komen dezelfde waardes ook naar voren.

De drijfveer achter de grote focus op integriteit en professioneel handelen komt voort uit de schandalen en de kritiek van het AFM. De eed is één uiting hiervan. De effecten van de eed ebben weg in de tijd. Eed kan effectiever worden door het terugkeren van de elementen, maar niet nogmaals afleggen. Kan door interactieve discussie, die blijven gaan over de betekenis van de eed (periodieke herhaling). De eed kan sterke symbolische waarde hebben voor een accountant als het goed is vormgegeven. Een goede combinatie voor eedaflegging zou kunnen zijn dat: er eerst in kleine groepen persoonlijke gesprekken plaatsvinden over morele dilemma's en dat daarna een grote publiekelijke eedaflegging plaatsvindt. De eed heeft voor de organisatie toegevoegde waarde gehad, doordat het goed is om het blijvend te praten over de betekenis van integriteit.

De eed zou verbeterd kunnen worden door een simpele herhaling die accountants eraan herinnert. De eedaflegging zou door het NBA kunnen worden vormgegeven, aangezien dan de kwaliteit altijd hoog is. Daarna ligt de verantwoordelijkheid bij het kantoor voor de jaarlijkse herhaling.

Samenvatting interview 5

Scriptieonderzoek naar effecten beroepseed accountants

Instelling: Erasmus Universiteit Rotterdam

Door: Jonathan Feenstra

Geïnterviewde: Kim Weppelman

Bedrijf: PWC

Functie: Senior manager

Datum: 14-06-2021

Samenvatting

Grootschalige eedaflegging van hele business unit. Bevestiging van kernwaardes is goed om te doen. Niet meer verbondenheid met de andere eedafleggers, die verbondenheid was er al. Duidelijk wat abstracte kernwaardes concreet betekenen, maar het blijft wel persoonlijk. De eedaflegging is niet per se een eer, aangezien men alleen "gewoon" gedrag zweert. Eed zorgt wel voor eenmalige

bewustwording, maar er zijn nog veel meer compliance waarborgen die zorgen voor integer en professioneel handelen. Zoals interne reviews, tuchtrechter en AFM-rapportages. De eed heeft op korte termijn wel positieve invloed op integer handelen. Cultuur en Gedrag is enorm belangrijk binnen de organisatie, ook binnen trainingen. De eed is wel een begin geweest voor de discussie over verbetering van cultuur en gedrag. De eed is één van de maatregelen die bijdraagt aan meer open cultuur.

De eed wordt nu niet meer expliciet gebruikt. Er wordt wel vaak de 5 values van PWC gebruikt. Deze komen inhoudelijk redelijk overeen, maar de eed wordt hierbij dus niet gebruikt.

Integer handelen is niet vaak de reden voor consultatie bij compliance, meestal is het vaartechiek. Door de teamverhoudingen is niet integer handelen niet vaak een probleem.

De eed heeft op korte termijn wel bijgedragen aan bevordering van integer handelen. De eed zorgde voor bewustzijn én door het afleggen van de eed doet iemand alles in zijn macht om dat ook na te komen. De belofte zorgt voor versterking van integer handelen, extra druk om het na te komen. De eed verliest zijn kracht doordat het wegebt in de tijd. De eed en de bewustwording worden uit het oog verloren. Er moet een periodieke herinnering aan komen. Hiervoor zou een mail kunnen worden doorgestuurd waarbij de eed nogmaals wordt bevestigd. Hiermee blijft het bewustzijn over: "voldoe ik nog steeds aan de eed?". Vanuit het NBA zou dit kunnen.

Samenvatting interview 6

Scriptieonderzoek naar effecten beroepseed accountants

Instelling: Erasmus Universiteit Rotterdam

Door: Jonathan Feenstra

Geïnterviewde: Ronald van Tongeren

Bedrijf: PWC

Functie: Partner, Code of Conduct leader PwC Nederland, International Team Leader in het wereldwijde PwC kwaliteit inspectieprogramma

Samenvatting

Grote organisatie van eedaflegging (25-80) tijdens summerschool. Eedaflegging was enerzijds omdat het moest, maar toen het moest wel groots en professioneel aangepakt. Daardoor was de eedaflegging indrukwekkend. Grote verbondenheid met accountants in de zaal en het kantoor. Ook verbondenheid met de hele beroepsgroep, door het realiseren van de toegevoegde waarde accountants. De waardes uit eed, komen overeen met de studie en waar accountants voor staat.

Bevestiging van kernwaardes die je al weet.

Werken voor het algemeen belang leeft erg binnen het kantoor. Het is duidelijk wat dienen van algemeen belang concreet betekent, door alle maatschappelijke discussie en schandalen. Er is zoveel

gebeurd in de laatste 5 jaar omtrent integriteit, dat effecten van eed niet duidelijk zijn. Eed wordt alleen impliciet gebruikt. Alleen bij voorvallen zou er bij wijze van verwijst kunnen worden naar de eed. Door de eenmaligheid van de eed, zijn de effecten niet expliciet meer zichtbaar. Maar dezelfde waardes als in de eed staan, is nog steeds van belang... maar dit wordt gecommuniceerd door de kantoren via andere kanalen (zoals purposes, values).

Bij dilemma's is professioneel kritische houding van groot belang en er zijn genoeg compliance mogelijkheden om naartoe te gaan. Door grote verloop binnen kantoren, moet er veel herhaling van waardes plaatsvinden en grote focus op cultuur en gedrag. De herhaling van waardes, purposes, values en de grote focus op cultuur en gedrag beïnvloedt integer handelen. En de eed heeft impliciet diezelfde waardes over cultuur en gedrag. De eed hoeft niet veranderd worden, hij hoeft niet impactvoller te worden. De inhoudelijke zaken die eed graag wil bewerkstelligen moeten en kunnen de kantoren zelf regelen. Door goede organisatie, goede tone at the top, goede compliance, goede interne beheerssystemen worden de kernwaardes van de impliciet eed automatisch meegenomen. Hierdoor is er geen herhaling van de eed nodig. De eed heeft wel toegevoegde waarde gehad. De impact van de eed neemt wel af.

D. Enquêtevragen en enquête uitleg tekst

Beste,

Allereerst wil ik u hartelijk danken voor uw deelname aan dit onderzoek.

Ik ben derdejaars student aan de Erasmus universiteit en studeer af in de richting van financiële accounting. Mijn bachelor eindonderzoek gaat over de effecten van de beroepseed voor accountants op integer handelen. De beroepseed is in 2017 ingevoerd, toentertijd was er veel discussie naar de mogelijke effecten hiervan. Maar sindsdien is het erg stil rondom de beroepseed. Heeft de eed zin gehad is de vraag? U kunt helpen deze vraag te beantwoorden.

Ik zou u hierbij graag wat vragen willen stellen over wat u van de beroepseed merkt in uw professionele werklevens.

Het onderzoek zal ongeveer 5 minuten van uw tijd in beslag nemen. Er zal betrouwbaar met uw gegevens worden omgegaan en de resultaten worden geheel anoniem verwerkt.

Mocht u nog vragen of opmerkingen hebben over het onderzoek, neem dan contact met mij op via Feenstra@ese.eur.nl

Nogmaals hartelijk dank voor uw deelname aan dit onderzoek.

Met vriendelijke groet,

Jonathan Feenstra

Dit onderzoek definieert integer handelen, als handelen in lijn met de beroepseed. Integer handelen gebeurt als accountants wetgeving en gedrags- en beroepsregels naleven en handelen in het belang van de goede uitoefening van het accountantsberoep. Niet integer handelen zou kunnen leiden tot een tuchtzaak bij de accountantskamer.

De beroepseed eed is als volgt:

“Ik ben mij ervan bewust dat ik als accountant dien te handelen in het algemeen belang.

Ik oefen mijn beroep uit met een professioneel-kritische instelling. In de uitoefening van mijn beroep als accountant laat ik mij leiden door fundamentele beginselen van integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid.

Ik houd mij aan de wetten en regelgeving die op mijn beroep van toepassing zijn.

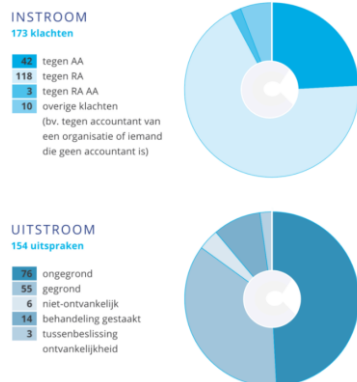
Mijn professionaliteit brengt met zich mee dat ik geen handelingen verricht waarvan ik weet of behoor te weten dat die het accountantsberoep in diskrediet kunnen brengen

Zo waarlijk helpe mij God almachtig/dat belooft/dat verklaar ik.”

1. Wat is uw geslacht?
2. Hoe oud bent u?
3. Wat is uw huidige functie?
4. Ik heb de beroepseed voor accountants afgelegd.
5. Door (de invoering van) de beroepseed is integer handelen een belangrijker punt geworden in onze organisatie.
6. (de invoering van) De beroepseed heeft positieve invloed gehad op het integer handelen van accountants
7. Door (de invoering van) de beroepseed voel ik meer besef of bewustzijn van mijn ethische verantwoordelijkheid als accountant.
8. De beroepseed wordt gebruikt ter argumentatie of verduidelijking waarom iemand (integer) handelt/handelde.

E. Tuchtrechtcijfers 2019 en 2020

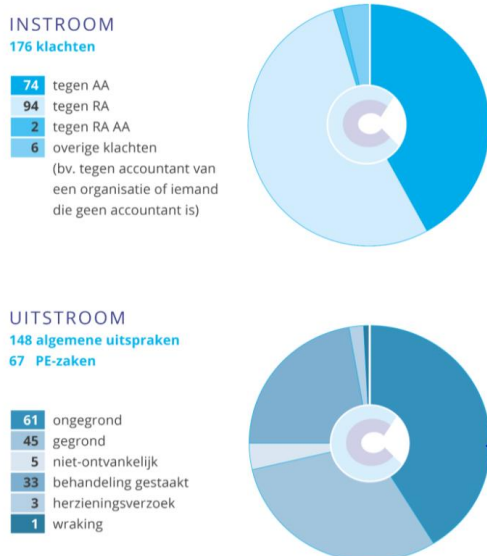
CIJFERS 2019



Figuur 1, De tuchtrechtcijfers vanuit het jaarverslag van de Accountantskamers uit 2019.

Accountantskamer. (2020, maart). jaarverslag-2019 (Nr. 2019). <https://accountantskamer.nl/jaarverslag-2019/cijfers-2019/>

CIJFERS 2020



Figuur 2, De tuchtrechtcijfers vanuit het jaarverslag van de Accountantskamers uit 2020.

Accountantskamer. (2021, maart). jaarverslag-2020 (Nr. 2020). <https://accountantskamer.nl/jaarverslag-2020/cijfers-2020/>

F. Tuchtrectzaken 2010-2018

Bijlage 2. Overzicht van output Accountantskamer (bron: Accountantskamer).

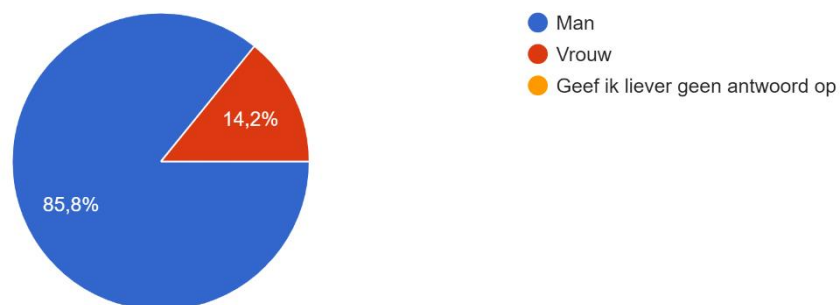
Jaar	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Instroom excl. PE	136	164	157	151	175 (en 46 PE)	164 (en 27 PE)	174 (en 24 PE)	213	120
Uitstroom excl. PE	126	125	143	187	161 (en 22 PE)	179 (en 51 PE)	155 (en 24 PE)	175	156
Niet gegrond / ingetrokken na regeling / inclusief niet ontvankelijk (voor periode 2010-2013) ¹¹⁷	81 (64%)	78 (62%)	74 (52%)	99 (53%)	62 (34%)	77 (33%)	63 (35%)	90 (51%)	100 (64%)
Niet-ontvankelijk	?	?	?	?	32 (17%)	21 (10%)	30 (17%)	10 (6%)	11 (7%)
(Deels) Gegrond	45 (36%)	47 (38%)	69 (48%)	88 (47%)	89 (49%)	132 (57%)	86 (48%)	75 (43%)	45 (29%)
Maatregelen	45	47	69	88	89	132	86	75	45
Geen	5 (11%)	7 (15%)	8 (12%)	14 (16%)	13 (15%)	11 (8%)	5 (6%)	10 (13%)	2 (4%)
Waarschuwing	13 (29%)	15 (32%)	27 (39%)	20 (23%)	28 (31%)	29 (29%)	36 (42%)	23 (31%)	20 (44%)
Waarschuwing + Boete	-	-	-	-	5 (6%)	18 (14%)	9 (10%)	-	-
Berisping	13 (29%)	9 (19%)	11 (16%)	24 (27%)	19 (21%)	29 (22%)	23 (27%)	19 (25%)	19 (42%)
Berisping + Boete	-	-	-	-	5 (6%)	6 (4%)	2 (2%)	-	-
Boete (als enige maatregel)	-	-	2 (3%)	1 (1%)	-	1 (1%)	-	-	-

Figuur 3, Een overzicht van de tuchtrectzaken uit de jaren 2010 tot en met 2018. Verkregen vanuit de Accountantskamers.

G. Enquêteantwoorden

Wat is uw geslacht?

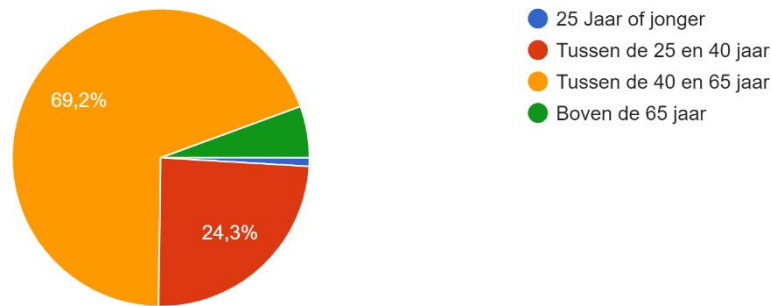
106 antwoorden



Figuur 4, Man-vrouwverhouding van de geënquêteerden.

Hoe oud bent u?

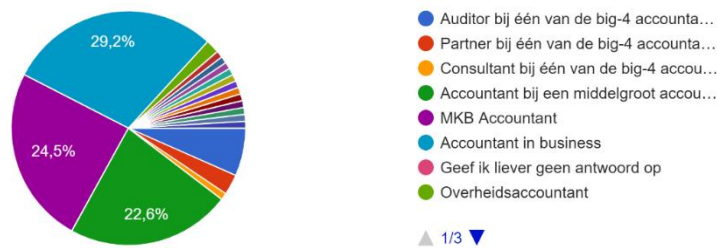
107 antwoorden



Figuur 5, Leeftijdscategorieën van geënquêteerden.

Wat is uw huidige functie?

106 antwoorden



Figuur 6, Beroepsoorten van geënquêteerden. De overige beroepsoorten in de legenda hieronder zijn allemaal 1 keer ingevuld en zijn 0,9 procent van het totaal.

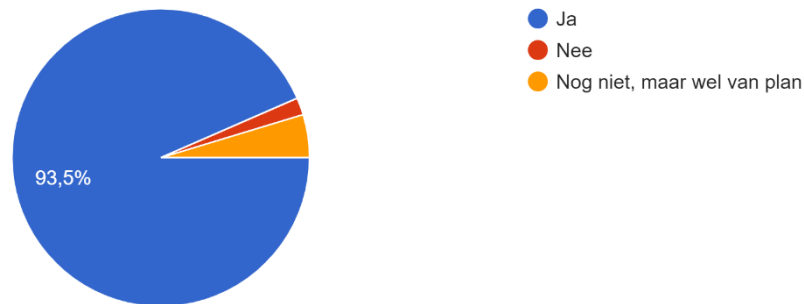
- nu met pensioen; tijdens de eed AiB
- Bestuurder/accountant middelgroot accountantskantoor
- Directeur en openbaar accountant bij een klein accountantskantoor
- Internal auditor

- adviseur
- Accountant/eigenaar van een klein ac...
- Intern accountant
- werkzaam bij de NBA
- Ik werk als zelfstandig professional in i...
- iterne auditor
- overheidsaccountant
- Partner bij een middelgroot kantoor m...

▲ 2/3 ▼

Ik heb de beroepseed voor accountants afgelegd.

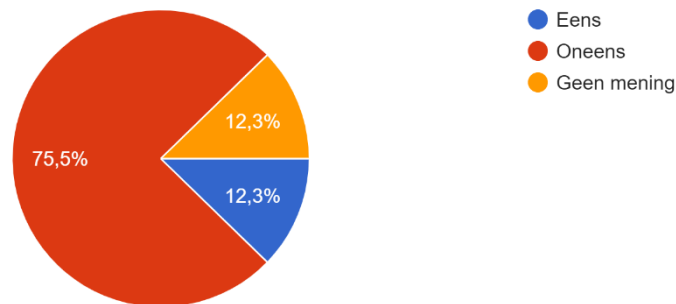
107 antwoorden



Figuur 7, Het aantal geënquêteerden dat de eed heeft afgelegd.

Door (de invoering van) de beroepseed is integer handelen een belangrijker punt geworden in onze organisatie.

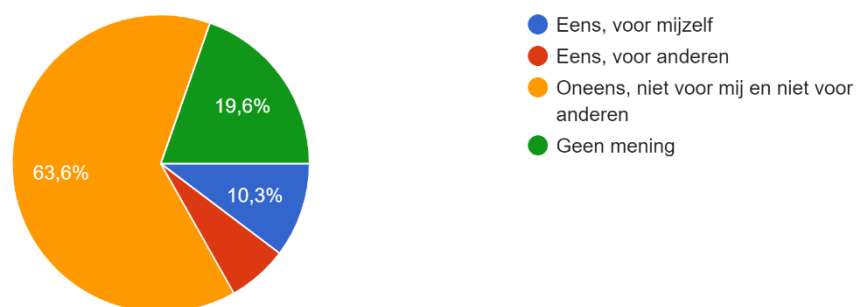
106 antwoorden



Figuur 8, De mening van de geënquêteerden over de effecten van de beroepseed op de belangrijkheid van integer handelen binnen de organisatie.

(de invoering van) De beroepseed heeft positieve invloed gehad op het integer handelen van accountants

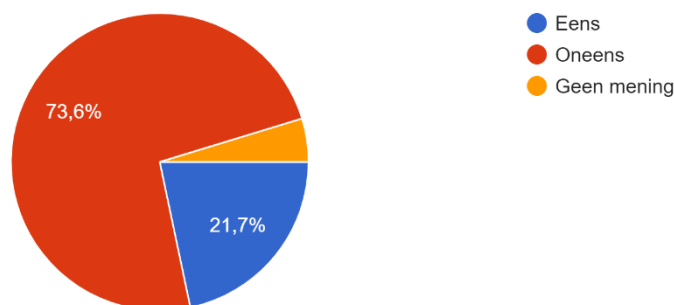
107 antwoorden



Figuur 9, De mening van de geënquêteerden over de effecten van de beroepseed op integer handelen.

Door (de invoering van) de beroepseed voel ik meer besef of bewustzijn van mijn ethische verantwoordelijkheid als accountant.

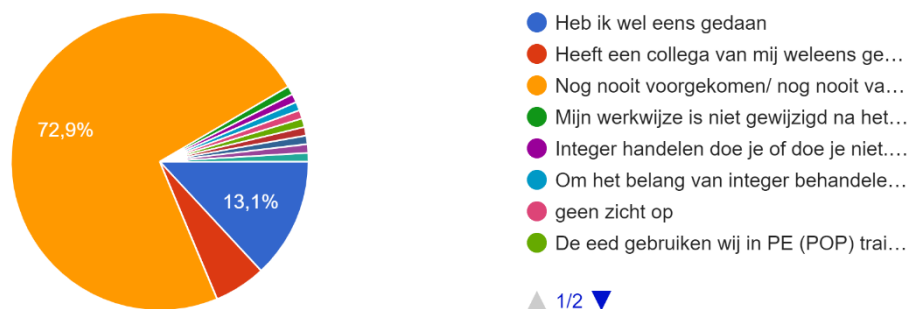
106 antwoorden



Figuur 10, De mening van de geënquêteerden over de effecten van de beroepseed op morele bewustwording.

De beroepseed wordt gebruikt ter argumentatie of verduidelijking waarom iemand (integer) handelt/handelde.

107 antwoorden

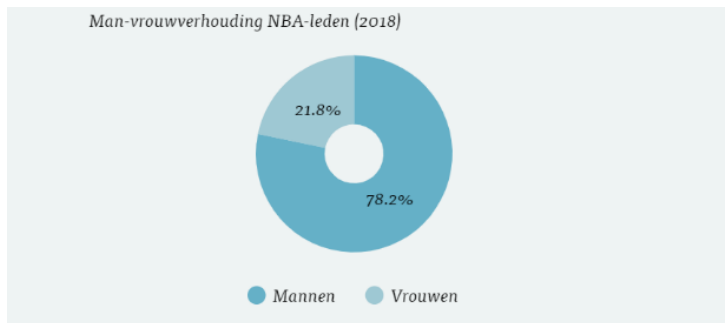


Figuur 11, De mening van de geënquêteerden over de effecten van de beroepseed op morele beraadslaging. De overige open antwoorden staan in de legenda hieronder en zijn allemaal 1 keer ingevuld en zijn 0,9 procent van het totaal.

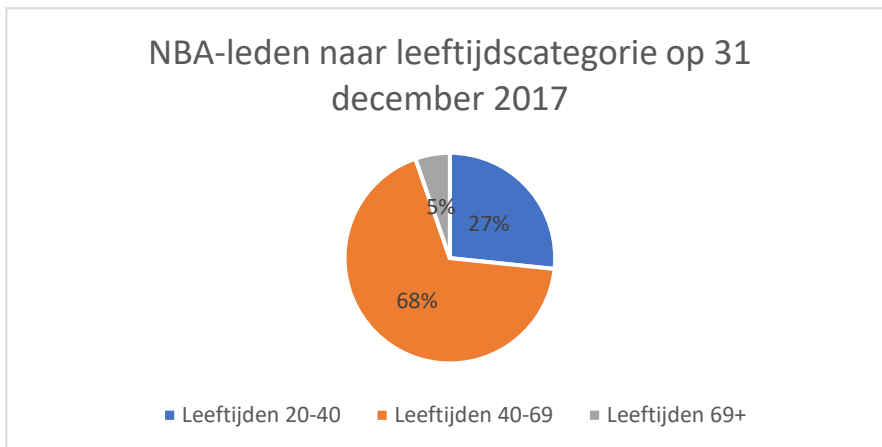
- Ik kan mij niet voorstellen dat men door het afleggen van de eed (opeens) integer gaat handelen. Hoogstens voo...
- De beroepseed voorkomt niet integer handelen niet. Mijn mening is, dat integer handelen persoonsgebonden i...
- tbv van onderwijsdoeleinden
- als je daar een eed voor nodig hebt, dan is het niet best meet jezelf, eed voegt...

▲ 2/2 ▼

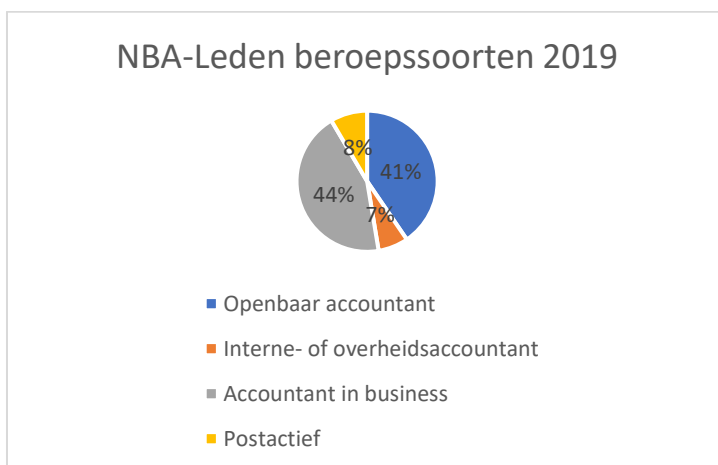
H. Geslacht, Leeftijd en Beroepsoort NBA-leden



Figuur 12, Man-vrouwverhouding van de NBA-leden van 2018 (Accountant, 2018).



Figuur 13, NBA-leden naar leeftijdscategorie per 31 december 2017. Grafiek zelf gemaakt door middel van Excel door middel van absolute getallen van het NBA (NBA, 2017).



Figuur 14, NBA-leden per verschillende beroepsoort in 2019. Grafiek zelf gemaakt via Excel door middel van absolute getallen van het NBA (NBA, 2019).

J. Statistische overzichtstabellen

. ttest Bewustzijn == 0

One-sample t test

Variable	Obs	Mean	Std. Err.	Std. Dev.	[95% Conf. Interval]	
Bewust~n	96	.2083333	.0416667	.4082483	.1256145	.2910521

mean = mean(Bewustzijn) t = 5.0000
 Ho: mean = 0 degrees of freedom = 95

Ha: mean < 0 Ha: mean != 0 Ha: mean > 0
 Pr(T < t) = 1.0000 Pr(|T| > |t|) = 0.0000 Pr(T > t) = 0.0000

Figuur 15, Statistische overzichtstabel van een One-sample T-toets. De variabele 'Bewustzijn' geeft de enquêteantwoorden weer op de zevende vraag weer: "Door (de invoering van) de beroepseed voel ik meer besef of bewustzijn van mijn ethische verantwoordelijkheid als accountant.". Waarbij het antwoord: "eens" gewaardeerd is met een "1" en het antwoord: "oneens" gewaardeerd is met "0". Er is getoetst of het gemiddelde gelijk is aan "0". De eenzijdige P-waarde van de One-sample T-toets is rechts onder te vinden bij Pr (T> t) =0, 0000.

. ttest Argumentatie == 0

One-sample t test

Variable	Obs	Mean	Std. Err.	Std. Dev.	[95% Conf. Interval]	
Argume~e	100	.21	.040936	.4093602	.1287741	.2912259

mean = mean(Argumentatie) t = 5.1300
 Ho: mean = 0 degrees of freedom = 99

Ha: mean < 0 Ha: mean != 0 Ha: mean > 0
 Pr(T < t) = 1.0000 Pr(|T| > |t|) = 0.0000 Pr(T > t) = 0.0000

Figuur 16, Statistische overzichtstabel van een One-sample T-toets. De variabele 'Argumentatie' geeft de enquêteantwoorden weer op de achtste vraag weer: "De beroepseed wordt gebruikt ter argumentatie of verduidelijking waarom iemand (integer) handelt/handelde.". Waarbij het antwoord: "eens" gewaardeerd is met een "1" en het antwoord: "oneens" gewaardeerd is met "0". Er is getoetst of het gemiddelde gelijk is aan "0". De eenzijdige P-waarde van de One-sample T-toets is rechts onder te vinden bij Pr (T> t) =0, 0000.

```
. ttest Organisatie_integer == 0
```

One-sample t test

Variable	Obs	Mean	Std. Err.	Std. Dev.	[95% Conf. Interval]	
Organisatie_integer	89	.1123596	.0336653	.3175976	.0454569	.1792622

```
mean = mean(Organisatie_integer)          t = 3.3376
Ho: mean = 0                               degrees of freedom = 88
```

```
Ha: mean < 0                               Ha: mean != 0                               Ha: mean > 0
Pr(T < t) = 0.9994                         Pr(|T| > |t|) = 0.0012                       Pr(T > t) = 0.0006
```

Figuur 17, Statistische overzichtstabel van een One-sample T-toets. De variabele "Organisatie_integer" geeft de enquêteantwoorden weer op de vijfde vraag weer: "Door (de invoering van) de beroepseed is integer handelen een belangrijker punt geworden in onze organisatie.". Waarbij het antwoord: "eens" gewaardeerd is met een "1" en het antwoord: "oneens" gewaardeerd is met "0". Er is getoetst of het gemiddelde gelijk is aan "0". De eenzijdige P-waarde van de One-sample T-toets is rechts onder te vinden bij $Pr(T > t) = 0,0006$.

```
. ttest Handelen_integer == 0
```

One-sample t test

Variable	Obs	Mean	Std. Err.	Std. Dev.	[95% Conf. Interval]	
Handelen_integer	82	.1829268	.0429563	.3889857	.0974573	.2683964

```
mean = mean(Handelen_integer)          t = 4.2584
Ho: mean = 0                               degrees of freedom = 81
```

```
Ha: mean < 0                               Ha: mean != 0                               Ha: mean > 0
Pr(T < t) = 1.0000                         Pr(|T| > |t|) = 0.0001                       Pr(T > t) = 0.0000
```

Figuur 18, Statistische overzichtstabel van een One-sample T-toets. De variabele "Handelen_integer" geeft de enquêteantwoorden weer op de zesde vraag weer: "(de invoering van) De beroepseed heeft positieve invloed gehad op het integer handelen van accountants.". Waarbij het antwoord: "Eens, voor mijzelf" en "Eens, voor anderen" gewaardeerd zijn met een "1" en het antwoord: "oneens, voor mijzelf niet" gewaardeerd is met "0". Er is getoetst of het gemiddelde gelijk is aan "0". De eenzijdige P-waarde van de One-sample T-toets is rechts onder te vinden bij $Pr(T > t) = 0,0000$.

. ttest Tuchtzaken_2016_2020 == Tuchtzaken_tot2016, unpaired

Two-sample t test with equal variances

Variable	Obs	Mean	Std. Err.	Std. Dev.	[95% Conf. Interval]	
Tuc~2020	4	55	7.071068	14.14214	32.49671	77.50329
Tuc~2016	6	78.33333	13.25058	32.45715	44.27164	112.395
combined	10	69	8.928108	28.23316	48.80322	89.19678
diff		-23.33333	17.48114		-63.64492	16.97825

diff = mean(Tuchtzaken_~2020) - mean(Tuchtzaken_~2016) t = -1.3348
 Ho: diff = 0 degrees of freedom = 8

Ha: diff < 0 Ha: diff != 0 Ha: diff > 0
 Pr(T < t) = 0.1093 Pr(|T| > |t|) = 0.2187 Pr(T > t) = 0.8907

Figuur 19, Statistische overzichtstabel van ongepaarde T-toets van het aantal Tuchtzaken. Variabele "Tuchtzaken_~2020" is het aantal tuchtzaken van 2017 tot en met 2020. Variabele "Tuchtzaken_~2016" is het aantal tuchtzaken van 2010 tot en met 2016. De ongepaarde T-toets heeft getoetst of de gemiddelden gelijk aan elkaar zijn. De eenzijdige P-waarde van de ongepaarde T-toets is links onder te vinden bij Pr(T < t) = 0,1093