

The Salterio papers – hoe de wetenschap de beroepsontwikkeling van accountants effectief kan informeren

Olof Bik en Jan Bouwens, 8 mei 2018

Steve Salterio (Queen University, Canada) ¹, schreef (met co-auteurs) recentelijk drie papers over knowledge transfer tussen wetenschap en praktijk in het doen van auditing research.² Verplichte kost voor iedereen in auditing³ die een antwoord probeert te vinden op de vraag: hoe kunnen we de brug tussen praktijk en wetenschap verder versterken in het streven controlekwaliteit verder te verbeteren? Doelstelling van de wetenschap is immers ook het wetenschappelijk informeren van beleidsvorming in en om het beroep.

Deze papers geven aanleiding om te reflecteren op de volgende vragen:

1. Hoe kunnen we de wetenschap effectief naar de praktijk brengen (knowledge transfer)?
2. Hoe kunnen we de praktijk effectief naar de wetenschap brengen (data gathering)?
3. Wat zijn uitdagingen en best practices in het versterken van de brug tussen praktijk en wetenschap?

Natuurlijk staan deze vragen open voor verder debat. Steve Salterio komt naar Nederland binnenkort om te spreken over *Barriers of knowledge transfer* aan het slot van het komende internationale congres van de Foundation for Auditing Research (FAR)⁴. Maar eerst: wat kunnen we al leren van de papers van Salterio en collega's?

1. Knowledge transfer: status quo

Sinds 1970 zijn er volgens de telling van Salterio 24.000 wetenschappelijke artikelen over auditing gepubliceerd. Tegelijkertijd dringen de bevindingen van deze papers slechts druppelsgewijs door in de praktijk, in het publieke debat en in de (publieke) beleidsbepaling. Ligt dat aan de wetenschap? Ja, zegt Salterio: *“Currently, based on its apparent low influence on policy makers it appears that auditing academic research is seen as neither a relevant nor a reliable source of knowledge”* (2.12). Maar hij zet dat wel in perspectief: *“Rather than taking the natural academic position that the limited success of attempts to transfer research knowledge to policymakers is “all our fault” as researchers (...), we examine how such efforts of both parties can facilitate knowledge transfer”* (2.1).

¹ Zie onder meer zijn blogs “Musings on accounting research by Steve” at <https://morebysteve.wordpress.com/author/morebysteve/>

² Deze papers zijn **(voor de leesbaarheid wordt in de tekst gerefereerd aan onderstaande referentienummers, gevolgd door het paginanummer)**:

1. Salterio, S., & Gondowijoyo, P.M. (2017) Moving beyond the Lab: Building on Experimental Accounting Researchers' Core Competencies to Expand Methodological Diversity in Behavioral Accounting Research. *The Routledge Companion to Behavioral Research in Accounting*, 149-174. Ook beschikbaar op SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2792439>
2. Hoang, K. J., Salterio, S., & Sylph, J. (2017). Barriers to transferring accounting and auditing research to standard setters. Beschikbaar op SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2928450>
3. Salterio, S., Hoang, K.J., & Luo, Yi. (2018). Communication is a two-way street: Analyzing approaches to enhance effective audit research knowledge transfer to policymakers. Working paper.

³ Beroepsbeoefenaren, audit firm management, toezichthouders, beleidsbepalers, wetenschappers en andere belangstellenden in het accountantsberoep.

⁴ Op 5 en 6 juni 2018. Zie: <http://foundationforauditingresearch.org/international-far-conference-2018/>

Ligt dat aan de praktijk? Ja, ook aan de praktijk, stelt hij. Dat de praktijk wordt overladen met wetenschappelijk onderzoek (hoe te kiezen uit de vele bronnen van informatie?) dat niet altijd praktisch is verwoord (“*research is in a form that is unfamiliar to the potential user, thus creating a barrier to his (her) knowledge acquisition*” 2.12) of goed op waarde is te schatten (“*it is not clear whether a potential user (i.e. a policymaker) can distinguish about the quality of the research evidence among the various researchers*” 2.12), is geen reden voor de praktijk om de kennis vergaard door wetenschappers te negeren; “*in particular the process surrounding how to incorporate the transferred knowledge into best practice guidance*” (2.15). Het is de combinatie, zo stellen Salterio en collega’s, van hoogstaande wetenschappers zonder praktijkervaring en accountants en beleidsbepalers in de praktijk met beperkte kennis over het doen en interpreteren van wetenschappelijk onderzoek dat resulteert in “*absorptive capacity to be limited even if an academic makes a good faith attempt to communicate*” (2.14).

Tegelijkertijd nuanceert hij het belang van wetenschap voor de beleidsbepaling: “*The transfer of knowledge from research to policymakers will only rarely decide an issue*” (2.2). Ofwel, voor beleidsbepaling is meer dan alleen de wetenschap van belang – wetenschap levert weliswaar belangrijke evidence based inzichten, maar is slechts één bron van relevante informatie. Salterio vervolgt: “*Evidence-based means that the policy makers make an informed decision explicitly including evidence that comes from underlying academic research in addition to inputs from practitioners, other regulators, and parties that have traditionally been engaged in the policymaking process*” (2.3). Bovendien, zo stellen ze, “*the term ‘evidence-based’ can be better described as ‘evidence-informed’ policymaking (...), as rarely will the research evidence lead to selecting only one right way*”. Inderdaad, de wetenschap kan het publieke debat wetenschappelijk informeren om ervoor te zorgen dat “*the best available basis for action at present*” (2.5) ook wordt waargenomen.

2. Hoe dan wel? Research syntheses en practice notes

“The solution (e.g. Szulanski 2000) is direct exchanges of information between the recipient (i.e. the policymaker) and the knowledge source (i.e. the researcher). However, the incentives of the source to compete or collaborate with the recipient and the amount of effort required from the source to support the transfer need to align in order for this occur. Differences in the amount of overlapping understanding of the meaning of the conveyed information including its tacit elements necessary for use and interpretation determines the extent of support required” (2.12-13).

Salterio en collega’s hebben een aantal knowledge transfer strategieën vergeleken en deze op effectiviteit beoordeeld. “*These approaches range from audit academics writing traditional research articles, to including audit academics on standard setting boards and task forces, to producing “literature reviews” by teams of volunteer audit academics in loose concert with standard setters*” (3.2).

Allereerst wordt korte metten gemaakt met de traditionele wetenschappelijke wijze van communicatie – althans, vanuit het perspectief van het effectief informeren van de beroepspraktijk. De “publish and forget approach” (3.5) refereert aan het publiceren van onderzoek in de hoogst mogelijk aangeschreven wetenschappelijke journals. Eenieder met een abonnement op deze journals of toegang tot een hoogwaardige

universiteitsbibliotheek kan dit onderzoek dan tot zich nemen. Echter, nog los van de toegankelijkheid en veelal diepgaande focus van dergelijke papers, hebben maar weinig kantoren en beroepsinstanties daadwerkelijk gestructureerd toegang tot deze journals. Een oplossing kan de “practice note” zijn, zoals FAR die ook schrijft: een voor de praktijk geschreven samenvatting van een (aantal) paper(s). Maar omdat het veelal gaat om vertaling van “single academic study’s”, wordt ook deze methode weinig effectief geacht, met de connotatie “translate and forget” (3.6), omdat “predicting other’s comprehension of messages is very difficult to do” (3.13).⁵

Volgens Salterio e.a. is het effectiever als wetenschappers binnen organisaties in de praktijk zitting nemen in een board of een commissie (“board academic”, 3.6) al dan niet als “academic fellow” (3.6) met het doel de wetenschappelijke kennis voor de organisatie te ontsluiten. Terwijl dergelijke wetenschappers vanzelfsprekend nooit deskundig zullen kunnen zijn op alle relevante wetenschapsgebieden⁶, kunnen ze wel degelijk helpen de wetenschappelijke kennis te ontsluiten en te differentiëren tussen de “good and bad studies (Teixeira 2014)” (3.7). In dat kader onderstrepen Salterio en collega’s de “general agreement on an evidence quality hierarchy” (2.40), “so as to be able to assess the quality of the research evidence used to answer the well-defined research questions”. “It does require that the individual is highly competent in research methods to be able to evaluate the quality of the research literature” (3.15).

Een veel toegepaste vorm van knowledge transfer is een conferentie, congres of master class (de “academic-standard setter / practioner conference”). De effectiviteit ervan is sterk afhankelijk van hoe goed men elkaars taal spreekt en de mate waarin beide “kanten” bereid zijn zich in elkaar te verdiepen. Ook hier wijzen Salterio en collega’s allereerst naar de wetenschappers: “At such conferences, the focus is not on synthesizing what information from across studies can be transferred, but rather on the validity of and the contribution to knowledge of the individual research papers that are presented” (2.14). Ofwel, wetenschappers doen waar ze het best in zijn en wat ze gewend zijn: met elkaar in discussie over de validiteit van het onderzoek – niet over de betekenis ervan en aanbevelingen voor de praktijk. Zo konden de eerste congressen van de Foundation for Auditing Research ervaren worden als “sociale experimenten” waarin wetenschappers en accountants aan de praktijk danig aan elkaar moesten wennen. Ook daarin moeten stappen gemaakt worden om na decennia van beperkte interactie weer naar elkaar toe te groeien. Maar dat dat de conference deelnemers ondertussen kan frustreren en tot het uiterste kan drijven, onderkennen ook Salterio en collega’s: “What is known is that academic conferences can challenge the [conference participants] to the point of being uncivil in their discourse (...), not necessarily an approach that will lead to knowledge transfer especially to standard setters” (3.18). Daardoor wordt niet zelden het primaire

⁵ “The “translate and forget” approach is an attempt to deal with target audience’s capability as it results in “plain language” “practitioner summaries” (...). However, this approach relies on the researcher (and any assisting editor) having a clear understanding of how to communicate in a way that is understood by the message recipient, despite they themselves being deeply embedded in the academic writing paradigm” (3.12).

⁶ “One of the oldest approaches is the “board academic” approach. Under this approach, an audit faculty member is a full voting member of the policymaking body. By right of position, the academic board member can engage in interactive verbal dialogue with other board members, which has the potential to improve knowledge transfer. However, just because a person is a member of a university accounting department faculty does not mean that the person is research based, especially historically with the large numbers of practitioners appointed to faculty roles” (3.15).

doel uit het oog verloren, namelijk het wetenschappelijk informeren van en de mogelijke werking van onderzoeksbevindingen in de praktijk

De “inclusive call” (3.7) en “supply side response” (3.8) kennisdelingsstrategieën sluiten aan bij de gedachte om wetenschappers gericht uit te nodigen input te leveren op een bepaalde vraag uit de praktijk dan wel een consultatie-reactie te schrijven op concept standaarden of beleidsstukken.⁷ “*Academic researchers or others with appropriate research background are motivated to identify, evaluate, summarize, and meaningfully synthesize existing research that is relevant to standards-setting priorities and communicate the synthesized findings to those who make the critical policy decisions regarding future standards*” (3.9).⁸ De effectiviteit daarvan is afhankelijk van de “utility” (“*the usefulness, relevance, timeliness, accessibility and ease-of-use of information or of a source*”, 3.20) and “credibility” (“*the perceived trustworthiness, authority, reliability and lack of bias [of an] information provider who draws on many sources of academic information including their own research*”, 3.19-20).

3. Evidence based medicine: wat kan auditing research ervan leren?

In het kader van het effectief informeren van de beroepsontwikkeling, maken Salterio en collega’s een vergelijking met *Evidence Based Medicine* (EBM)⁹ en baseren ze zich op *knowledge transfer theory* (waaronder Nonaka & Takeuchi 1995 en Zander & Kogut 1995) om te komen met een aantal *knowledge translation approaches* in relatie tot wetenschappelijk geïnformeerde (*evidence based*) beleidsbepaling en *standards setting* in auditing. “*The facet most relevant to our examination is literature on developing evidence-based “best practice” guidelines and standard operating procedures (...). This area of EBM research (...) carefully examines how guidelines can be developed that are well-informed based on the evidence from research while accepting that such research cannot speak for itself (...) and must be translated into understandable and implementable guidance (...)*” (2.16).

Aan de basis van EBM ligt het systematisch, gebalanceerd en volkomen in kaart brengen van thans beschikbaar wetenschappelijke bewijs en inzichten: “*EBM knowledge translation practices requires “a systematic review of all pertinent evidence (not just the evidence that supported a particular position), a critical analysis of the quality of the evidence, a synthesis of the evidence, a balancing of benefits and harms, an assessment of feasibility and practicality, a clear statement of the recommendation, and a detailed rationale” (Eddy 2005, p. 12)*” (2.18). Vervolgens laten ze een aantal

⁷ “Those knowledge translation approaches facilitate systematizing, analyzing and transferring the broad and rapidly growing set of research evidence to practice via the production of guidelines” (2.2).

⁸ “The reconfiguration of existing explicit knowledge happens through sorting, adding, recategorizing, and recontextualizing the existing knowledge in light of the approaches employed” (2.7).

⁹ Salterio en collega’s stellen dat “the current state of affairs in auditing policymaking is analogous to the state of affairs in medicine at the time EBM ‘movement’ started. Audit standard setters are dominated with by practitioners (both internationally at the IAASB and nationally (...)). These practitioners draw on their direct experience and the expert experiences of other practitioners on their standard development task forces in drafting auditing standards. The main inputs in the evaluation and evolution of drafts of standards come from other practitioners via the comment letter process that tends to engage overwhelmingly accounting firms and practitioners” (2.17-18).

voorbeelden zien hoe zo'n systematische literatuur synthese¹⁰ ingestoken dient te worden.¹¹

Belangrijke stap daarin is het definiëren van de goede onderzoeksvraag in diepe interactie tussen praktijk en wetenschap (*"there needs to be ongoing involvement with the policymakers by the researchers so that underlying tacit knowledge about research and standard setting is transferred as part of an iterative process that allows each to understand the other's concerns at a deep level"* (2.26)) – zodat de betrokken wetenschappers heel goed weten welke vragen centraal staan in het onderzoek (en dus ook te weten komt welke antwoorden er al wel en welke er nog niet zijn).¹² Een onderzoeksvraag die ontwikkeld is *"with the advice of a practice-based committee that helps the researchers refine and understand what is the exact question to be answered"* (2.41). Kortom, het is een iteratief proces waarin onderzoekers en beleidsmakers elkaar wederzijds informeren gedurende het onderzoek: *"In particular, the generation of specific questions that research may be able to provide evidence on for policymakers requires an iterative process of well-specified question development followed by academic-authored research syntheses (systematic reviews), where specific questions are answered in light of the best available evidence that is critically evaluated"* (2.26).

Salterio en collega's trekken een vergelijking met een belangrijke Amerikaanse ervaring om te onderstrepen dat wetenschappers *"not in isolation, but through engagement with the information use"* (3.21) tot betere resultaten komen: die van de PCAOB – Auditing Section samenwerking van de American Accounting Association.¹³ Die bestonden uit "joint working groups", zoals ook FAR die kent¹⁴, die resulteerden in *"intensive weekend meetings where each [research] project had a specific PCAOB staff member assigned to it"* (3.22). Maar ook hoe het neerkomt op de normale dagelijkse interacties: *"Our interaction with the PCAOB staff has been fairly steady throughout the project, and often by email, with the goal of making sure our team understood some of the key issues of interest at the PCAOB." Direct phone calls with staff and at least two rounds of interaction with staff occurred during the creation of the review (Hermanson 2005)"* (3.21).

¹⁰ Salterio en collega's definiëren een literatuur-synthese als *"a literature review that is designed to locate, appraise and synthesize the best available evidence relating to a specific research question to provide informative and evidence based answers."* (Dickson, Cherry and Boland 2014, p. 3)" (2.22 / 3.22).

¹¹ "There is a vast difference in the skill set and orientation needed to carry out a research synthesis for policymaking versus typical academic research (Petticrew and Roberts 2006)" (3.17).

¹² "The standard or guideline development group needs to collaborate with the research experts (the synthesis authors) who are carrying out the systematic research to develop specific questions that the standard setter need answers to" (2.21). Ook stellen zij: "the research synthesis authors are routinely available to the guideline development advisory group to assist with understanding and evaluating the results of the research evidence" (2.20).

¹³ "[Research] teams were selected by the Executive Committee based on nomination recommendations received from the Section's Research and Auditing Standards Committees. Individuals recommended by the Research and Standards Committee were identified from the pool of nomination packages submitted to the Section's Secretary in response to the call for participants." (3.21).

¹⁴ Een FAR Joint Working Group werken topmensen uit de praktijk en de wetenschap samen aan breed gevoelde praktische vragen en dilemma's.

4. Field research: een praktijkvoorbeeld

Het effectief wetenschappelijk informeren van de beroepspraktijk vraagt nadrukkelijk om onderzoek in en met diezelfde beroepspraktijk – in en om het beroepenveld dus. Dat vraagt om een diepe interactie. Salterio en collega's verwoorden dit als volgt:

“The researcher’s extensive engagement with the practice community enables them to identify key issues that practitioners are grappling with. (...) Their awareness of the institutional contexts that their informants are embedded in helps the researchers contextualize their informants’ responses. This means that they will be much quicker in systematizing what they hear and observe in the field than researchers that do not have similar sensitivity to the accounting context. (...) The behavioral accounting researchers’ competence in recruiting practitioner participants also helps them develop trust and rapport with their potential informants in a qualitative field study. This ability also aids them in securing (the often elusive) access to the field research site(s) and managing the prolonged engagement with the field” (1.22-23).

De Foundation for Auditing Research volgt in belangrijke mate bovenstaande ideeën in een poging de interactie tussen wetenschappelijk onderzoek en de auditpraktijk te vergroten. Als voorbeeld hoe dat in de praktijk kán werken en hoeveel voeten dat hoe dan ook in aarde heeft willen we de volgende drie ervaringen van FAR aan de orde stellen (nog los van het definiëren van de onderzoeksagenda):

1. Allereerst moest de informatiebeveiliging en juridische infrastructuur staan als een huis zodat uiteindelijk onderzoeksdata aan onderzoeksteams verstrekt kon worden die niet te herleiden zijn naar welke cliënt, welke accountant of medewerker, of welke firma's dan ook maar. Dat heeft een goed jaar gekost. Net voor kerst 2016 is “legal clearance” verkregen van alle aangesloten accountantsorganisaties. Het afstemmen hiervan vergde veel tijd en inspanningen van alle partijen, de firma's, de onderzoeksteams en FAR. Het was een mijlpaal dat daarmee eind 2016 daadwerkelijk juridisch toegang is verstrekt aan FAR voor toegang tot de accountantsorganisaties.
2. Er is een aantal beveiligingsmaatregelen afgesproken om te komen tot een onderzoeksdataset die niet meer te herleiden is tot een bepaalde firma, specifiek cliëntdossier, individuele accountant of medewerker. Dat is ook niet belangrijk – wetenschap is op zoek naar wetmatigheden op basis van grote aantallen – niet naar individuele cases. Het gaat onder andere om de volgende beveiligingsmaatregelen:
 - Firma's anonimiseren primair zelf. Door middel van een versleutelingsapplicatie kunnen gegevens niet meer direct herleid worden.
 - Door strikte data-management procedures, zoals transformatie en calculatie van afgeleide onderzoeksvariabelen, neemt FAR ook de indirecte herleidbaarheid weg.
 - Remote access aan de wetenschappers. Dat betekent dat onderzoekers de data veelal niet fysiek ontvangen, maar de data alleen kunnen analyseren in een beveiligde omgeving van FAR waarin ze kunnen inloggen (vanuit daar kunnen geen data worden gekopieerd of geëxporteerd).¹⁵

¹⁵ Dat heeft verstrekende, beperkende gevolgen voor de onderzoekers, maar die worden voor lief genomen om toch het wetenschappelijk onderzoek te kunnen doen dat zo hard nodig is.

- Vertrouwelijkheidstoetsing door FAR van iedere concept-publicatie voorafgaand aan openbaarmaking.
 - En uiteraard, en wellicht wel primair, non-disclosure agreements (NDA's) als "base line" met iedere betrokken wetenschapper. Dat laatste is onder normale omstandigheden veelal toereikend, maar in geval van FAR waarin met tien firma's en tientallen onderzoekers wordt samengewerkt, is niet te ontkomen aan een vergaande mate van structurering en organisatie.
3. Het gestructureerd en betrouwbaar ontsluiten van onderzoeksdata – dat ontdekken en leren heeft ook goeddeels het jaar 2017 gekost, in grote interactie tussen de kantoren, de onderzoeksteams en FAR. Naast questionnaires, experimenten en interviews, richt FAR zich nadrukkelijk ook op "archival data" – onderzoeksdata dus uit controledossiers, uit (financiële) administraties van de kantoren zelf, uit personeelsdossiers, uit de quality assurance systemen. Alle betrokkenen realiseren zich dat het om enorme aantallen cases gaat (bijvoorbeeld 500 audit files per jaar, pro rata verdeeld over de 9 firma's) en om een veelheid aan variabelen / informatiepunten die nodig zijn. Belangrijke constatering bij de eerste is dat veel gegevens om vertrouwelijkheidsvoorschriften achter digitale slot en grendel zitten en niet eenvoudig te ontsluiten zijn. Belangrijke constatering bij het laatste is dat gevraagde informatiepunten eenduidig gedefinieerd dienen te worden, maar dat ook wanneer dat zo is er nog belangrijke meetverschillen tussen de firma's zullen bestaan die door de onderzoekers opgelost moeten worden. Ook gaat het vaak om gegevens die uit meerdere systemen moeten worden verzameld (die aan elkaar gekoppeld moeten worden) of die middels een aanvullende informatie-uitvraag alsnog bij de audit teams gevraagd moeten worden. Er moest geleerd worden op gestructureerde wijze zulke rijke en diepe data te verzamelen, en de interne organisatie daartoe te organiseren. Dat is voor gestructureerde, digitaal beschikbare data al een zeker uitdaging, laat staan voor niet-gestructureerde informatie die niet zelden op basis van informatieverzoeken aan audit teams of zelfs met de hand verzameld en vastgelegd moet worden.

Zo vonden in 2017 gesprekken plaats tussen FAR en de kantoren over welke type van gegevens FAR zou opvragen voor het onderzoek. FAR onderzoeksgroepen kijken bijvoorbeeld hoe en wanneer opmerkingen van individuele controle-teamleden over het dossier invloed hebben op de werkzaamheden of naar de inhoud van bespreking en "onderhandeling" van audit findings met de gecontroleerde. In dat kader vroegen we aan een van de kantoren hoe zij opmerkingen en besprekingen registreerden. Het antwoord van de controleleider die we spraken luidde: "We registreren dat niet in onze systemen, maar zoals we er nu over spreken zie ik grote voordelen als we ertoe overgaan dat wel te gaan doen. We moeten op dit moment vaak diep graven als we een foutenanalyse uitvoeren. Zo'n vastlegging kan erg helpen om dit proces te verbeteren en te versnellen."

Maar het zijn ook de wetenschappers die heel veel leren van dit soort gesprekken. Ook Salterio steekt de hand in eigen boezem en stelt dat academici een taal spreken die niet veel praktiserend accountants verstaan. Zo gebruiken academici maatstaven om de kwaliteit van de controle te meten waarin accountants uit de praktijk hun werk niet herkennen. Zo meten academici "discretionary accruals" dat onverklaarde afwijkingen van financial statement ziet als kwaliteitskwesaties in de controle. Echter, de accountants beweren dat deze uitkomsten niets zeggen over het werk dat zij deden. Als de academicus zo'n maatstaf noemt om kwaliteit te meten, is het onwaarschijnlijk dat deze opmerking enig begrip oproept bij de accountant uit de praktijk.

Kortom, wetenschappers en accountants uit de praktijk kunnen hier veel van elkaar leren. Een voorbeeld. Een kantoor richt een opdrachtadministratie in die realtime de uitgevoerde controle-werkzaamheden vergelijkt met het controle-plan (inclusief urenbesteding). Bij afwijkingen krijgt het controleteam de vraag waarom de afwijking is ontstaan (waar uiteraard goede redenen voor kunnen bestaan). Nu ziet het team dat na invoering de kwaliteit van de audit is verbeterd. De vraag die de academicus nu stelt is: wat is cause and effect? Is de verbetering ook echt toe te schrijven aan de invoering van de opdrachtadministratie? Hier kan de wetenschap helpen. In de eerste plaats zal de academicus aan het kantoor vragen een deel van de controles met de nieuwe projectadministratie uit te voeren en een deel zonder. Dit stelt de onderzoeker in staat om zeker te stellen dat de verbetering in de kwaliteit van de controle is toe te schrijven aan de invoering van de projectadministratie. Academici beschikken over de nodige technieken om deze relatie ook zeker te stellen. Zou deze dit niet hebben gedaan dan was de kwaliteitsverbetering ten onrechte toegeschreven aan de invoering van het nieuwe systeem.

Dit alles betekent dat ruim twee jaar geïnvesteerd is in het fundament om in het voorjaar van 2018 de eerste bruikbare (archival) onderzoeksdata aan onderzoeksteams te kunnen verstrekken op basis waarvan zij hun onderzoek kunnen starten. Ondertussen is veel geleerd – en ook al het nodige bereikt. Bijvoorbeeld, verrijking van de eigen management informatie van audit firma's doordat FAR informatie opvraagt waarvan de firma's tot denken worden gezet: zouden we dat niet zelf ook moeten weten voor ons eigen management van de kwaliteit? Zo is het heel goed mogelijk dat informatie die nu nog met de hand verzameld moet worden, over enige tijd soepel uit de centrale systemen te verkrijgen is.

FAR is inmiddels zo ver dat op FAR's 3^e international congres (5 en 6 juni 2018) de eerste tussentijdse of voorlopige onderzoeksresultaten op een aantal eerste onderzoeksprojecten gedeeld kunnen worden. Is FAR daarmee over het "tipping point" van de leercurve heen? De eerste belangrijke horde is genomen. Eerlijkheid gebied tegelijkertijd te zeggen dat dit ook in de toekomst alleen mogelijk is in grote interactie tussen en met duidelijk commitment van zowel de betrokken onderzoekers als de betrokken accountantskantoren.

Reference list

De papers waar deze notitie primair op gebaseerd is, zijn **(voor de leesbaarheid wordt in de tekst gerefereerd aan onderstaande referentienummers, gevolgd door het paginanummer)**:

1. Salterio, S., & Gondowijoyo, P.M. (2017) Moving beyond the Lab: Building on Experimental Accounting Researchers' Core Competencies to Expand Methodological Diversity in Behavioral Accounting Research. *The Routledge Companion to Behavioral Research in Accounting*, 149-174. Ook beschikbaar op SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2792439>
2. Hoang, K. J., Salterio, S., & Sylph, J. (2017). Barriers to transferring accounting and auditing research to standard setters. Beschikbaar op SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2928450>
3. Salterio, S., Hoang, K.J., & Luo, Yi. (2018). Communication is a two-way street: Analyzing approaches to enhance effective audit research knowledge transfer to policymakers. Working paper.

Andere referenties:

Dickson, R., M. G. Cherry and A. Boland. 2014. Carrying out a systematic review as a master's thesis. In A. Boland, M. G. Cherry and R. Dickson (editors). 2014. *Doing a Systematic Review*. Sage.

Eddy, D. M. 2005. Evidence-Based Medicine: A Unified Approach. *Health Affairs*. 24(1): 9-17.

Hermanson, Dana R. "Performing a Literature Synthesis Project for the PCAOB." *Auditor's Report* 29.1 (2005): 1-5.

Nonaka, I. and H. Takeuchi. 1995. *The Knowledge Creating Company*. Oxford: Oxford University Press.

Petticrew, M., and H. Roberts. 2006. *Systematic Reviews in the Social Sciences: A Practical Guide*. Blackwell.

Szulanski G. 2000. The process of knowledge transfer: a diachronic analysis of stickiness. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*. 82(1): 9–27.

Teixeira, A. 2014. The International Accounting Standards Board and Evidence-Informed Standard-Setting. *Accounting in Europe* 11(1): 5-12.

Zander, U. and B. Kogut. 1995. Knowledge and the speed of the transfer and imitation of organizational capabilities: An empirical test. *Organization Science* 6 (1): 76-92.