



WAT KUNNEN WE LEREN VAN AUDITING RESEARCH?

Vier samenvattingen voor de praktijk

JUNI 2023

WWW.FOUNDATIONFORAUDITINGRESEARCH.ORG

FOUNDATION FOR
AUDITING
RESEARCH

Inhoud

Niets zo praktisch als een goede theorie	3
Baseer beoordeling professioneel-kritisch gedrag niet op (gebrek aan) bevindingen!	5
Waarderen van skeptisch gedrag moet consistent gebeuren	9
Brainstormen over fraude: de kracht van een skeptische minderheid	15
Al dan niet aankaarten van kwesties hangt af van houding van de leiding	19

Niets zo praktisch als een goede theorie

Deze publicatie bevat vier samenvattingen van academische artikelen die door FAR-onderzoekers als praktisch relevant worden beschouwd.

Een van de hoofddoelen van FAR is het ontsluiten van academische kennis op het gebied van accountantscontrole ten behoeve van praktische toepassing. Uiteraard verspreidt FAR de kennis die wordt gegenereerd binnen de FAR-projecten. We willen echter nog een stap verder gaan, door ook kennis te delen uit onderzoek dat niet via FAR wordt verricht.

Daarvoor hebben we alle FAR-onderzoekers verzocht om een suggestie te doen voor een wetenschappelijk artikel dat zij relevant vinden voor accountants en/of belangrijke belanghebbenden (bijvoorbeeld regelgevers en interne en externe toezichthouders). We hebben 26 suggesties ontvangen, waarvan sommige artikelen zelfs door meer dan één onderzoeker zijn voorgesteld. Ons plan is om beknopte, gemakkelijk leesbare samenvattingen te maken van de voorgestelde artikelen en ons daarbij met name te richten op het doel, de belangrijkste bevindingen en de praktische relevantie van het

onderzoek. Het idee achter deze korte samenvattingen is om accountants te tonen hoe auditonderzoek relevant kan zijn voor het uitvoeren van hun controles.

In dit boekje presenteren we een selectie van vier samenvattingen, als showcase van dit idee. Het thema van de samenvattingen sluit nauw aan bij het thema van de FAR-conferentie van 2023: 'Auditors and their Judgments'. Samenvattingen van de overige artikelsuggesties die wij hebben ontvangen worden in het komende jaar gepubliceerd.

Individuele onderzoeken bevatten niet altijd universele waarheden, maar we denken wel dat de resultaten van de geselecteerde onderzoeken waardevol zijn om mee te experimenteren in de controlepraktijk.

Wij horen graag of (en hoe) deze samenvattingen kennis bevatten die u kunt gebruiken, maar ook hoe wij de samenvattingen kunnen verbeteren. Wij zien uit naar uw input en ideeën!

Het FAR-team



Baseer beoordeling professioneel-kritisch gedrag niet op (gebrek aan) bevindingen!

Artikel: 'The outcome effect and professional skepticism', door J.F. Brazel, S.B. Jackson, T.J. Schaefer en B.W. Stewart. Gepubliceerd in *The Accounting Review*. 2016;91/6; 1577–1599. DOI: 10.2308/accr-51448

1. Doel van het onderzoek

Het doel van deze studie is om te onderzoeken of de uitkomst van skeptisch gedrag van accountants (lees: het al dan niet ontdekken van afwijkingen) invloed heeft op de prestatiebeoordeling door de leidinggevende.

2. Belangrijkste bevindingen

Als accountants zich skeptisch gedragen en vervolgens geen afwijking vinden, dan leidt dat tot een slechtere evaluatie dan wanneer zij wel een afwijking vinden, ook al is het skeptische gedrag in beide gevallen identiek. Het niet vinden van een afwijking wordt dus onterecht afgestraft. Accountants anticiperen daar ook op. Het negatieve effect wordt niet verminderd door het betrekken van de leidinggevende bij de beslissing om skeptische werkzaamheden uit te voeren.

3. Nut

Interne trainingen bij accountantskantoren kunnen bijdragen aan bewustwording over deze improductieve patronen in de beoordelingssystemen.

Achtergrond

De skeptische instelling van de accountant wordt van wezenlijk belang geacht voor de kwaliteit van de accountantscontrole. Toch blijft het in voldoende mate omzetten van de skeptische instelling in gedragingen een blijvend, wereldwijd aandachtspunt. Gewenst gedrag wordt afgeremd als het niet wordt beloond, of zelfs wordt afgestraft. Dat is ook bij skeptisch gedrag niet ondenkbaar. Het gedrag kan bijvoorbeeld leiden tot budgetoverschrijdingen, als extra controlewerkzaamheden moeten worden verricht. Het kan bovendien leiden tot conflicten met het management van de cliënt. Als er uiteindelijk geen fouten worden gevonden, wordt skeptisch gedrag mogelijk niet op waarde geschat. Het gedrag wordt dan beoordeeld alsof vooraf ook al duidelijk was dat er geen fouten zouden worden gevonden.



Als geen fouten worden gevonden, wordt skeptisch gedrag mogelijk niet op waarde geschat

Het onderzoek en resultaten

Het onderzoek bestaat uit drie onderdelen: twee experimenten en een vragenlijst. Er worden drie verwachtingen getoetst:

- Leidinggevend en zullen skeptische accountants negatiever beoordelen wanneer zij geen afwijkingen

identificeren (en positiever beoordelen wanneer zij wel afwijkingen identificeren).

- Wanneer ondergeschikte accountants overleggen met hun leidinggevenden over hun skeptische gedragingen, dan wordt het negatieve ‘uitkomsteffect’ (in het geval van het niet vinden van fouten) tijdens hun beoordeling verminderd.
- Accountants houden er rekening mee dat hun skeptisch gedrag negatiever wordt beoordeeld wanneer zij geen afwijkingen constateren (en positiever wordt beoordeeld wanneer zij wel afwijkingen constateren).

Aan het eerste experiment namen 96 praktijkaccountants (op *senior*-niveau) deel. De deelnemers werd gevraagd om op basis van aangereikte informatie de prestaties van een fictieve *staff*-accountant te beoordelen. De casus betrof een situatie tijdens een controleopdracht waarbij de niet-financiële informatie van de cliënt niet in overeenstemming is met de omzetcijfers. De *staff*-accountant kiest ervoor om skeptisch te handelen en nader onderzoek in te stellen, waardoor het budget wordt overschreden en de relatie met het klantmanagement onder druk komt te staan. De deelnemers aan het experiment kregen elk een verschillende versie te zien. Zo werd de uitkomst van het extra onderzoek van de *staff*-accountant gevarieerd: een groep deelnemers kreeg de situatie voorgelegd waarbij wel een afwijking wordt gevonden versus een

groep deelnemers waarbij geen afwijking wordt gevonden. Ook waren er drie verschillende niveaus van overleg met de leidinggevende: geen overleg, matig overleg (lees: zit ‘in de *loop*’) en veel overleg (lees: aanpak is akkoord). In totaal waren er dus zes varianten van de casus. De deelnemers beoordeelden vervolgens de prestaties van de staff-accountant op een schaal van -5 (lager dan verwachting) tot +5 (boven verwachting), met als middelpunt 0 (voldaan aan verwachting). De resultaten van het eerste experiment laten duidelijk zien dat de uitkomst van het skeptische gedrag van de beoordeelde staff-accountant (wel of geen fout vinden) samenhangt met de prestatiebeoordeling. Bij het niet vinden van een fout volgt een lagere beoordeling dan bij het wel vinden van een fout, ook al is het skeptische gedrag identiek. Frappant is dat de deelnemers in alle casusvarianten van mening waren dat de skeptische aanpak nodig was.

Nadere analyses suggereren dat de uitkomst van skeptisch gedrag invloed heeft op het gepercipieerde nut van het gedrag. Dat gepercipieerde nut beïnvloedt vervolgens of de beoordelaar het extra onderzoek ziet als verloren tijd of als normale controlekosten. Dit ‘frame’ van de beoordelaar beïnvloedt de prestatiebeoordeling. In tegenstelling tot de verwachting leidt overleg met de leidinggevende niet tot een dempend effect op de negatieve invloed van het niet vinden van een fout.



Het aanbieden van training kan helpen

Het tweede experiment van deze studie betreft een onderzoek onder 100 bedrijfsmanagers naar de mening over het gebruik van skeptisch gedrag van hun personeel (als reactie op vragen van de externe accountant). Ook uit dit experiment blijkt dat beoordelaars de tijd die hun werknemers hieraan besteden als verloren tijd beschouwen wanneer het onderzoek geen fouten aan het licht brengt. De bedrijfsmanagers zijn in dat geval ook eerder geneigd om negatieve informatie over het accountantscontroleteam over te brengen aan de controlepartner. Hiermee toont het onderzoek dus aan dat het ‘uitkomst-effect’ ook nadelig is voor de relatie van de accountant met de cliënt.

Tot slot is een vragenlijst voorgelegd aan 136 masterstudenten, waarvan 43 ervaring hadden met accountantswerkzaamheden. Hiermee is onderzocht of accountants in opleiding zelf denken dat de uitkomst van skeptisch gedrag van invloed is op hun beoordeling. Immers, indien zij van mening zijn dat de uitkomst geen invloed heeft dan zal het waarschijnlijk ook geen effect hebben op hun gedrag. Uit de bevindingen blijkt dat studenten inderdaad verwachten dat de uitkomsten van skeptische werkzaamheden effect hebben op de beoordelingen en enkele

andere maatstaven die betrekking hebben op de mate van goedkeuring door beoordelaars en klanten.

Conclusie

De accountants die deelnamen aan het eerste experiment gaven in alle varianten van de casus aan dat zij vonden dat de aanwezige inconsistentie tussen omzet en niet-financiële informatie moest worden onderzocht. Toch ontvingen de staff-accountants die uiteindelijk geen fout aantreffen een slechtere beoordeling dan diegenen wel een fout aantreffen. De resultaten van de onderzochte bedrijfsmanagers in het tweede experiment versterken deze bevinding. Het vragenlijst-onderzoek gaf aan dat accountants zelf ook al voorzien dat skeptisch gedrag kan leiden tot een slechtere beoordeling.

Een belangrijke implicatie is dat het anticiperen op het 'uitkomsteffect' ertoe kan leiden dat accountants afzien van skeptisch gedrag. Vanuit het perspectief dat skeptisch gedrag van de accountant essentieel is voor de controlekwaliteit is dit zeer onwenselijk. Zoals beschreven, lijkt het uitkomsteffect te worden bepaald door het 'frame' waarmee beoordelaars naar de kosten van skeptisch gedrag kijken (geen bevinding = gedrag niet nuttig geweest). Het aanbieden van training over deze denkfout en de mogelijke consequenties daarvan kan mogelijk helpen.

Waarderen van skeptisch gedrag moet consistent gebeuren

Artikel: ‘Do rewards encourage professional skepticism? It depends’ door J.F. Brazel, J. Leiby en T.J. Schaefer. Gepubliceerd in *The Accounting Review*. 2022; 97; 4: 131-154. DOI: 10.2308/TAR-2019-0361

1. Doel van het onderzoek

Skeptisch handelen leidt vaak niet tot het vinden van fouten, maar mogelijk wel tot extra kosten en wrijving met de cliënt. Controlerend accountants verwachten - en krijgen - daarom regelmatig negatieve beoordelingen voor dergelijk gedrag. Een logische reactie zou zijn om het skeptisch handelen te belonen. Het doel van het onderzoek is om aan te tonen dat dergelijke beloningen niet effectief zijn en zelfs averechts kunnen werken.

2. Belangrijkste bevinding

Het belonen van skeptisch handelen kan inderdaad averechts uitwerken op toekomstig skeptisch gedrag, ook in gevallen waarin terechte aanleiding bestaat voor dat gedrag. Als accountants worden beloond voor skeptisch gedrag zonder resultaat (het vinden van fouten), dan zien zij dat als een ‘beter-dan-verwachte’ uitkomst en zullen toekomstig skeptisch gedrag beperken, vanuit een ‘risicomijdend winstframe’ (lees: het is beter op tijd stoppen met dit soort gedrag). Hierdoor kan de controlekwaliteit in het gedrang komen.

3. Nut

Accountants zien het belonen van skeptisch gedrag waarbij geen fouten worden gevonden nog als ongebruikelijk, met als gevolg dat die beloning het gewenste gedrag zelfs beperkt. Dit vraagt om een cultuurverschuiving naar geloofwaardige, consistente beloningen voor gepast skeptisch gedrag.

Achtergrond

Skeptisch gedrag is essentieel voor accountantscontroles van hoge kwaliteit. De vraag is hoe dat gedrag kan worden gestimuleerd via de kwaliteitscontrolesystemen van accountantskantoren. Een belangrijke rol is hierbij weggelegd voor de beoordelings- en beloningssystemen. Het beoordelen van ondergeschikten is een subjectief proces. De beoordeling is gebaseerd op een combinatie van objectieve uitkomsten en een verscheidenheid aan moeilijk te meten relevante aspecten met betrekking tot de bijdrage van de beoordeelde. De belangrijkste objectieve maatstaven waarop accountants worden beoordeeld hebben betrekking op het aantal declarabele uren en het niet overschrijden van budgetten. Subjectieve dimensies van de beoordeling zijn bijvoorbeeld adequate toepassing van skeptisch gedrag, technische kennis en het functioneren in teams. Het is voor beoordelaars lastig om de juiste toepassing van skeptisch gedrag te beoordelen, zeker ook omdat het bijvoorbeeld botst met objectieve budgetdoelstellingen.



Het is voor beoordelaars lastig om de juiste toepassing van skeptisch gedrag te beoordelen

Eerder onderzoek laat zien dat accountants vaak niet worden beloond voor hun skeptisch gedrag als dat niet

leidt tot het vinden van fouten, ook al zijn de beoordelaars van mening dat hun gedrag adequaat was. Dat leidt tot een rem op skeptisch gedrag. Een voor de hand liggende oplossing is dat skeptisch gedrag moet worden beloond, ook als dat niet leidt tot het vinden van fouten. Maar de onderzoekers zijn van mening dat het gebrek aan vertrouwen over het consequent belonen van skeptisch gedrag er ook toe leidt dat het (incidenteel) ontvangen van een beloning voor dat gedrag remmend werkt op toekomstig skeptisch gedrag.

Het onderzoek en de resultaten

Het onderzoek bestaat uit drie experimenten waarin het effect van beloningen en de aanwezigheid van probleemsignalen op daaropvolgend skeptisch gedrag wordt getest. In Experiment 1 kregen ruim 100 audit seniors te horen dat zij tijdens de voorafgaande interimcontrole skeptisch gedrag hebben vertoond, zonder dat zij fouten hebben gevonden. De helft van de deelnemers kreeg een positieve evaluatie van dat gedrag te zien (beloning) en de andere helft kreeg een middelmatige evaluatie te zien (geen beloning). Op basis van een rijke set aan financiële en niet-financiële gegevens van een productieonderneming moesten de deelnemers bepalen of zij aanvullende eindejaars-controlemaatregelen wilden uitvoeren voor de post omzet. De omzetgroei was stabiel, hetgeen ondersteund werd door de financiële

data, maar niet door de niet-financiële maatstaven. Een ‘red flag’ dus. De ernst van de ‘red flag’ werd in drie verschillende gradaties aangeboden: beperkt, gemiddeld en ernstig. De verwachting was dat de ernst van de ‘red flag’ een positief effect zou hebben op het skeptisch gedrag (het zou het negatieve effect van de beloning verminderen).



Het belonen van skeptisch gedrag dat niet leidt tot het vinden van fouten wordt beschouwd als een onverwachte gelukkige meevaller

Conform de verwachting interpreteren accountants een beloning voor skeptisch gedrag dat niet leidt tot het vinden van fouten als een onverwachte gelukkige meevaller, waardoor het toekomstig skeptisch gedrag afneemt. Ze zijn niet alleen minder geneigd om de aanwezige ‘red flag’ te onderzoeken, maar ze zijn ook minder bereid om het probleem aan de leidinggevende te melden. Dit ondermijnt de kwaliteitscontrole nog verder. Uit aanvullende analyses blijkt overigens dat accountants vaak wel het juiste skeptische oordeel weten te vellen, maar dat niet omzetten in skeptisch gedrag. In tegenstelling tot de verwachting, handelen beloonde accountants ook niet skeptischer naarmate de rode vlaggen ernstiger worden.

Experiment 2 onderzoekt naast 36 professionele accountants ook een steekproef van 52 accounting-masterstudenten (als benadering voor onervaren auditors). De masterstudenten reageren niet met een hogere risicoaversie op ontvangen beloningen. Dit suggereert dat de disfunctionele reactie van accountants op beloningen zich in de loop van de tijd ontwikkelt in de praktijk, om het hoofd te bieden aan de neerwaartse risico's van sceptisch gedrag.

In Experiment 3, met 71 studenten met stage-ervaring, kregen de deelnemers allen een beloning, en kregen zij te horen hoe consistent hun beoordelaar in het verleden skeptisch gedrag heeft beloofd (consistent, niet-consistent of geen vermelding over consistentie). De resultaten laten zien dat een consistente geschiedenis van beloningen de risicoaversie vermindert en het skeptisch gedrag vergroot.

Conclusie

Onvoldoende skeptisch gedrag is een hardnekkig probleem in de accountantscontrole. Het vereist fundamentele veranderingen in de bedrijfscultuur en kwaliteitscontroles. Het onderzoek suggereert dat het verminderen van de perceptie van auditors dat zij persoonlijke neerwaartse risico's lopen door skeptisch gedrag een deel van de oplossing zou kunnen zijn. Intuïtieve oplossingen, zoals het ad hoc belonen van skeptisch gedrag, kunnen ineffectief

zijn en zelfs averechts werken. Het is volgens de onderzoekers van cruciaal belang om beoordelingssystemen, mentorprogramma's en training te ontwikkelen die een geloofwaardige en consistente beloning voor skeptisch gedrag stimuleren, ook voor de gevallen waarin geen fouten worden gevonden.



© 2022, Yasmine Chahed & Christopher Humphrey, all rights reserved





Brainstormen over fraude: de kracht van een skeptische minderheid

Artikel: 'Fraud brainstorming group composition in auditing: the persuasive power of a skeptical minority', door M. McAllister, A.D. Blay en K. Kadous. Gepubliceerd in *The Accounting Review*. 2021;96/03;431-448. DOI: 10.2308/TAR-2018-0027

1. Doel van het onderzoek

Het doel van het onderzoek is het bestuderen van de invloed van groepssamenstelling (het aantal hoog-skeptische personen) op de brainstormkwaliteit.

2. Belangrijkste bevindingen

Brainstormgroepen die een minderheid van hoog-skeptische personen bevatten genereren meer potentiële fraudeoorzaken dan de controlegroepen zonder hoog-skeptische personen. Brainstormgroepen met een minderheid van hoog-skeptische personen schatten ook het frauderisico hoger in. Laag-skeptische personen die brainstormen in groepen met een minderheid aan hoog-skeptische personen, hebben de neiging om de hoog-skeptische persoon als het beste lid van de groep te beschouwen (vanwege de unieke inzichten van dat lid). De individuele frauderisico-inschattingen van die laag-skeptische personen blijven ook na de brainstormsessie hoog. Dat duidt op aanpassing aan het skeptische minderheidsstandpunt.

3. Nut

De resultaten suggereren dat accountantskantoren skeptische oordelen kunnen bevorderen door het samenstellen van brainstormgroepen op basis van hun skeptische persoonlijkheid.

Achtergrond

Regelgeving vereist dat controlerend accountants tijdens een controleopdracht discussiëren over het risico van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude. De uitkomsten van deze brainstorm zijn belangrijk voor de kwaliteit van de accountantscontrole. Uit eerder onderzoek blijkt dat brainstorming in teams leidt tot betere identificatie van frauderisico's dan wanneer individuen onafhankelijk frauderisico's inschatten. In deze studie wordt onderzocht hoe de samenstelling van fraude-brainstormgroepen invloed heeft op de brainstormprestaties. Hierbij is de aanname dat accountants met een meer skeptische persoonlijkheid frauderisico's hoger zullen inschatten, hetgeen leidt tot een betere controle.

De studie gaat uit van de 'conversietheorie'. Volgens conversietheorie is de invloed die een individu heeft op groepsoordelen afhankelijk van het feit of het individuele standpunt een minderheids- of een meerderheidsperspectief weerspiegelt. De mening van de meerderheid heeft meestal een normatieve invloed op groepsleden om te voldoen aan die mening (maar verandert meestal niet de individuele privé-opvattingen). De mening van de minderheid beïnvloedt de groep echter via een conversieproces, waarbij de groep zich richt op een uitvoerige evaluatie van de validiteit van het minderheidsstandpunt. Het idee is

dat dit intensieve proces groepsleden uiteindelijk in de richting beweegt van het minderheidsstandpunt.



Het minderheidsstandpunt zorgt ervoor dat potentiële risico's intensiever worden geëvalueerd

Analoog hieraan is de gedachte dat een meer skeptische invalshoek het meest overtuigend is tijdens de fraudebrainstormsessie wanneer dat standpunt wordt vertegenwoordigd door een minderheid van de accountants. Dan kan een conversieproces plaatsvinden naar het minderheidsstandpunt. De theorie voorspelt dat het minderheidsstandpunt ervoor zal zorgen dat de groep potentiële risico's intensiever zal evalueren, alvorens consensus te bereiken over de risico-evaluatie. Dit zal naar verwachting niet gebeuren in groepen met een meerderheid aan hoog-skeptische personen, omdat groepsleden dan een hoge risiconorm delen en hun behoefte vermindert om informatie intensief te evalueren voordat consensus wordt bereikt. De minderheidsinbreng heeft naar verwachting vooral effect op het genereren van mogelijke fraudeoorzaken en het blijvend veranderen van de frauderisico-inschattingen door individuele teamleden (lees: de inschatting blijft hoger na de brainstormsessie).

Het onderzoek

De verwachting is dus dat brainstormgroepen met een minderheid aan hoog-skeptische personen meer fraudeoorzaken genereren dan groepen zonder hoog-skeptische personen (en ook meer dan groepen met een meerderheid aan hoog-skeptische personen). Ook is te verwachten dat brainstormgroepen met een minderheid aan hoog-skeptische personen frauderisico's hoger inschatten dan controlegroepen zonder hoog-skeptische personen. Op het gebied van de individuele oordelen van de deelnemers (dus niet de groepsuitkomsten), is de verwachting dat laag-skeptische personen die onderdeel uitmaken van een groep met een minderheid aan hoog-skeptische personen uiteindelijk hogere frauderisico's inschatten dan laag-skeptische personen die onderdeel uitmaken van een groep zonder hoog-skeptische personen, of van een groep met een meerderheid aan hoog-skeptische personen.

Het experimentele onderzoek maakte gebruik van 162 masterstudenten accountancy van drie grote universiteiten in de Verenigde Staten. Alle deelnemers waren op de hoogte van relevante controlestandaarden (inclusief de fraudebrainstorming-vereisten). Van alle deelnemers werd de skeptische persoonlijkheid gemeten met de Hurtt Professional Scepticism Scale. Op basis daarvan zijn de deelnemers gekenmerkt als hoog- of laag-skeptisch en werden 54

groepjes van drie deelnemers gevormd: een set groepen zonder hoog-skeptici, een set groepen met een minderheid aan hoog-skeptici en een set groepen met een meerderheid aan hoog-skeptici. De groepen kregen een casus voorgelegd over een onderneming met relatief sterke interne beheersing. De onderneming bevindt zich in een zeer competitieve, langzaam groeiende industrie. De onderzoekers beoogden hiermee een gemiddeld frauderisico.

Voorafgaand aan het groepsproces maakten de deelnemers een individuele frauderisico-inschatting. Tijdens de groepsbrainstormsessie moesten de deelnemers komen tot identificatie van alle mogelijke fraudes en tevens overeenstemming bereiken over de frauderisico-inschatting van de groep. Na afloop van het groepsproces maakten de deelnemers wederom een individuele frauderisico-inschatting.



De aanwezigheid van een minderheid aan hoog-skeptici heeft een positieve invloed heeft op de fraude-oordelen

Het aantal gegenereerde fraude-ideeën is gebruikt als maatstaf voor de brainstormprestaties. De frauderisico-inschattingen van de groep en de uiteindelijke individuele frauderisico-inschattingen van laag-skeptici zijn

gebruikt om te testen hoe de laag-skeptici de inschattingen van hoog-skeptici (blijvend) overnemen.

De resultaten

Uit de resultaten blijkt duidelijk dat de samenstelling van de brainstormgroep de brainstormprestaties beïnvloedt. Brainstormgroepen met een minderheid aan hoog-skeptici genereren meer frauderisico-ideeën dan controlegroepen zonder hoog-skeptici of groepen met een meerderheid aan hoog-skeptici. Groepen met een minderheid aan hoog-skeptici schatten het risico op fraude ook hoger in dan controlegroepen zonder hoog-skeptici. Dit wordt deels veroorzaakt doordat deze groepen een groter aantal fraude-ideeën overwegen voordat ze consensus bereiken. Groepen met een meerderheid aan hoog-skeptici genereren overigens frauderisico-inschattingen die niet verschillen van die van controlegroepen zonder hoog-skeptici.

De resultaten laten ook zien dat de individuele frauderisico-inschattingen van laag-skeptici die brainstormden in groepen een minderheid aan hoog-skeptici, significant hoger zijn dan de beoordelingen van vergelijkbare deelnemers die brainstormden in andere groepstypen. De uiteindelijke inschattingen van laag-skeptici in een groep met een minderheid aan hoog-skeptici verschillen niet significant van de hoog-skeptici in de groep.

Conclusie

Deze studie toont aan dat professional skepticism niet alleen op individueel niveau moet worden overwogen, maar ook in de groepscontext waarin de teams samenwerken. De studie laat zien dat de aanwezigheid van een minderheid aan hoog-skeptici een positieve invloed heeft op de oordelen van zowel de brainstormgroep als geheel als op de uiteindelijke individuele oordelen van de laag-skeptici. De resultaten suggereren namelijk ook dat laag-skeptici zich in groepen met een minderheid aan hoog-skeptici bekeren tot het minderheidsstandpunt. Ze nemen de verhoogde risico-inschattingen, samen met specifieke fraude-ideeën, mee in hun verdere auditwerkzaamheden, waardoor de kwaliteit van de audit mogelijk verbetert. Als brainstormgroepen voor het grootste deel uit hoog-skeptici bestaan leidt dat dus niet tot betere besluitvorming op het gebied van fraude. De onderzoeksresultaten suggereren een nieuwe weg die kantoren en toezichthouders kunnen bewandelen om de auditkwaliteit te verbeteren, door op strategische wijze fraude-brainstormgroepen samen te stellen.

De auteurs schetsen ook implicaties voor corporate governance in bredere zin. Ook bedrijven kunnen gebruikmaken van het standpunt van een minderheid van hoog-skeptische individuen, om meer robuuste discussies over risico's op gang te brengen binnen auditcomités en raden van bestuur.

Al dan niet aankaarten van kwesties hangt af van houding van de leiding

Artikel: 'Team-oriented leadership and auditors' willingness to raise audit issues' door M.W. Nelson, C.A. Proell en A.E. Randel. Gepubliceerd in *The Accounting Review*. 2016; 91; 6: 1781-1805. DOI: 10.2308/accr-51399

1. Doel van het onderzoek

Het doel van dit onderzoek is het bestuderen van factoren die invloed hebben op de bereidheid van auditteamleden om controlekwesties aan de orde te stellen bij de teamleider.

2. Belangrijkste bevinding

Accountants zijn eerder bereid om zich uit te spreken bij een teamgerichte leider, met name over kwesties die aansluiten bij wat de leider belangrijk vindt (effectiviteit of efficiëntie). Ook is er bewijs voor het feit dat het effect van teamgericht leiderschap op de bereidheid om zich uit te spreken verloopt via de betrokkenheid van teamleden bij de teamleider en, in mindere mate, via de identificatie met hun team (maar niet via zorgen over de mogelijke gevolgen van het aankaarten van kwesties).

3. Nut

De bereidheid van accountants om controlekwesties aan de orde te stellen wordt beïnvloed door de inhoud van de boodschap en hoe zij denken dat hun boodschap zal worden ontvangen. Dat kan van invloed zijn op de effectiviteit en efficiëntie van de controle. Aangepast gedrag van teamleiders kan dus helpen om de communicatie van teamleden te veranderen.

Achtergrond

Controlerend accountants werken meestal in hiërarchische teams, waarin controlebewijs vooral wordt verzameld door teamleden op een lager niveau. Het delen van kennis tussen teamleden is essentieel voor een effectieve en efficiënte accountantscontrole. Teamleden zijn verantwoordelijk voor het selecteren en aankaarten van belangrijke boekhoudkundige en controlekwesties bij de teamleider. Onderzoek laat zien dat leiders het delen van kennis kunnen bevorderen door open te staan voor de input van werknemers. Onderzoek laat ook zien dat werknemers eerder bereid zijn om zich uit te spreken als ze denken dat hun boodschap positief zal worden ontvangen door de leider.

Twee factoren die invloed hebben op de bereidheid van auditteamleden om zich uit te spreken zijn: (1) of de aangetroffen kwestie consistent is met de controlefocus van hun teamleider (effectiviteit versus efficiëntie); en (2) of de teamleider is gericht op het succesvol zijn van het team als geheel of op persoonlijk succes.

Onderzoek en resultaten

Deze studie maakt gebruik van een vragenlijstonderzoek, aangevuld met vier experimenten. Het vragenlijstonderzoek werd verricht bij bijna 200 staff-level-accountants die deel uitmaakten van controleteams van twee grote accountantskantoren. De deelnemers beantwoordden enkele vragen die

betrekking hadden op: (1) de mate waarin zij in de praktijk waarnemen dat teamleiders gedrag vertonen dat indicatief is voor teamgericht leiderschap: en (2) de mate waarin zij in die teams hun mening uitspreken tijdens de controle. De resultaten laten zien dat de deelnemers die hun teamleiders beoordelen als meer teamgericht, zich meer uitspreken over controlekwesties. Deze resultaten maken echter niet duidelijk of er een causale relatie bestaat en in welke richting die loopt. Daarom zijn enkele experimenten uitgevoerd.



Deelnemers die hun teamleiders beoordelen als meer teamgericht, spreken zich meer uit over controlekwesties

In het eerste experiment lazen 114 ervaren accountants een hypothetisch scenario waarbij een audit senior een mogelijk voorraadwaarderingsprobleem ontdekt. De deelnemers moesten vervolgens aangeven hoe comfortabel de senior zich zou voelen bij het voorleggen van de kwestie aan de audit-manager. Alle deelnemers kregen een situatie voorgelegd waarbij de audit-manager teamgericht is én een situatie waarbij hij dat niet is. Ook kregen de deelnemers bij die situaties twee mogelijkheden ter beoordeling voorgelegd: het gesignaleerde inventarisatieprobleem wordt beschreven als kostenverhogend

om de auditeffectiviteit te behouden (een effectiviteitsprobleem) en als kostenverlagend (een efficiëntieprobleem). Een groep deelnemers zag bij deze beschrijvingen dat de controlepartner benadrukt dat de controleopdracht een hoog risico heeft (controlekwaliteit is dus van groot belang) en een groep kreeg de mededeling dat de controlepartner benadrukt dat de controleopdracht een laag risico kent (focus op mogelijke kostenreductie). De effectiviteit- versus efficiëntie-situatie en de focus van de controlepartner weerspiegelen of de kwestie waarover de deelnemers zich moeten uitspreken al dan niet in lijn ligt met de bezorgdheid van de leidinggevende over effectiviteit of efficiëntie.

De resultaten tonen een statistisch significant effect van teamgericht leiderschap op het aankaarten van de aanwezige kwestie. Deelnemers schatten een hoger niveau van 'comfort' in als de senior zich moet uitspreken tegen een meer teamgeoriënteerde leider. Afgezien van het teamgericht leiderschap, laten de resultaten een wisselwerking zien tussen de kwestie en de focus van de leidinggevende. Een accountant voelt zich minder comfortabel om een kwestie aan te kaarten als die niet in lijn ligt met de focus van de leidinggevende. Bijvoorbeeld, wanneer de teamleider is gericht op de efficiëntie van de audit, dan voelen accountants zich minder comfortabel bij het bespreken van effectiviteitskwesties die kostenverhogend

werken, om de controlekwaliteit te bewaken. Experimenten 2 en 3 bevatten robuustheidstests en leiden tot een bevestiging van de bevindingen uit het eerste experiment.

In Experiment 4 wordt onderzocht in hoeverre het effect van teamgericht leiderschap op de bereidheid om zich uit te spreken verloopt via drie variabelen: (1) de mate waarin men zich identificeert met het team; (2) de betrokkenheid van de leidinggevende; en (3) de bezorgdheid over de gevolgen van het aankaarten van issues. Honderdachttien ervaren accountants van twee grote accountantskantoren namen deel aan dit experiment. Alle deelnemers kregen de situatie voorgelegd waarin de accountant moet bepalen of hij zich zal uitspreken over het verbeteren van de effectiviteit tegen een leidinggevende met een focus op efficiëntie. De helft van de deelnemers zag daarbij een teamgerichte leider en de andere helft een niet-teamgerichte leider. De resultaten geven aan dat teamgericht leiderschap invloed heeft op alle drie de onderzochte tussenliggende factoren, maar alleen teamidentificatie en leiderschapsbetrokkenheid hebben vervolgens invloed op de bereidheid om zich uit te spreken. Een nadere analyse laat een complexe relatie zien: teamgericht leiderschap beïnvloedt de betrokkenheid van de leider, hetgeen de teamidentificatie beïnvloedt, hetgeen vervolgens de ingeschatte bereidheid om zich uit te spreken beïnvloedt.

Conclusie

De resultaten suggereren dat belangrijke informatie die beschikbaar is binnen het auditteam mogelijk niet wordt gedeeld vanwege de manier waarop het team wordt geleid of vanwege de zorg dat de informatie niet strookt met de focus van de teamleiding. Dit ondermijnt mogelijk de gewenste *professional skepticism*. Teamgericht leiderschap heeft een positieve invloed op de mate waarin teamleden zich inzetten voor de teamleider en zich identificeren met het team, hetgeen doorwerkt in het uitspreken van belangrijke kwesties. Trainingsprogramma's kunnen leiders er bovendien van bewust maken dat een sterkere nadruk op teamdoelen het delen van informatie kan stimuleren. Een voortdurende nadruk op zowel effectiviteit als op efficiëntie kan accountants stimuleren om zich uit te spreken. Ook kunnen de beoordelingssystemen worden aangepast om 'speaking up' en teamgericht leiderschap te stimuleren.



Een voortdurende nadruk op zowel effectiviteit als op efficiëntie kan accountants stimuleren om zich uit te spreken



Stichting Foundation for Auditing Research
Straatweg 25, 3621 BG Breukelen

WWW.FOUNDATIONFORAUDITINGRESEARCH.ORG

FOUNDATION FOR
AAUDITING
RESEARCH