

Practice note:

**Imitatiegedrag bij junior auditors: de impact van de werkstijl van de senior
en de rol van promotiedruk**

Voorgelegd aan de Foundation for Auditing Research (FAR) ter vervulling van de vereisten inzake
project 2018B01 (gestart in November 2018)

Eddy Cardinaels, Tilburg University and KU Leuven

Evelien Reusen, Rotterdam School of Management (Erasmus University)

Jeffrey Goris, KU Leuven

Kristof Stouthuysen, Vlerick Business School and KU Leuven

Sleutelwoorden: Audit kwaliteit, imitatie, promotie

15 oktober 2019

Executive Summary

Om audit kwaliteit te waarborgen, hebben meer ervaren auditors (i.e., senior auditors) de taak om minder ervaren auditors (i.e., junior auditors) tijdig te beoordelen en te voorzien van gepaste coaching en 'on-the-job' training (IAASB 2014). Het geven van het goede voorbeeld door de senior is hierbij belangrijk, zeker wanneer we erkennen dat junior auditors in het begin van hun carrière vaak geneigd zijn het gedrag en de werkstijl van senior auditors te imiteren. Hoewel het imiteren van anderen deel uitmaakt van het menselijke gedrag, hebben we tot op heden nog maar weinig inzicht in hoe imitatiegedrag de oordeelsvorming bij junior auditors beïnvloedt. Het doel van dit onderzoeksproject is om de rol van imitatiegedrag in junior-senior auditor relaties na te gaan en inzicht te krijgen in de gevolgen hiervan op auditkwaliteit. Tegelijkertijd onderzoeken we ook hoe promotiedruk dit imitatiegedrag kan versterken. De neiging van junior auditors om hun senior te imiteren – zelfs wanneer deze laatste zijn werkstijl niet in lijn is met de verwachte professioneel-kritische houding – kan meer uitgesproken zijn wanneer de senior auditor een doorslaggevende stem heeft bij toekomstige promotiebeslissingen. De bevindingen van deze studie zullen leiden tot waardevolle inzichten voor het wereldwijde auditberoep.

I. Motivering van de studie

In deze studie staat het effect van imitatiegedrag tussen junior- en seniorauditors op auditkwaliteit centraal. De audit standaarden vereisen dat een audit wordt uitgevoerd door competente individuen die beschikken over de juiste kennis van zowel de standaarden, het bedrijf als de omgeving waarin deze opereert. Deze kennis leidt ertoe dat auditors op gepaste wijze verschillende risico's kunnen inschatten en objectief een controleopinie kunnen vormen. Hoewel onervaren auditors meestal worden aangenomen op basis van hun vooropleiding, blijkt dat ze vaak te weinig kennis en ervaring hebben als het aankomt op het correct toepassen en interpreteren van de verschillende standaarden die nodig zijn om een 'real life' audit opdracht tot een goed einde te brengen (Wedemeyer, 2010). Om dit probleem te voorkomen, worden junior auditors traditioneel begeleid door meer ervaren profielen (senior auditors) tijdens het uitvoeren van de auditcontrole. De senior heeft hierbij de taak om het werk van de junior auditors op te volgen en hen bij te sturen waar nodig. Eerder onderzoek heeft aangetoond dat 'on-the-job' training en coaching voor en achteraf cruciaal zijn om nieuwe werknemers op te leiden en te trainen (e.g. Goldstein & Ford, 2002). Binnen deze context is het voor junior auditors dan ook heel vanzelfsprekend om meer ervaren profielen te observeren om daarna hun manier van werken (bv. stijl in werkdocumenten) te volgen (Cannon, 2016). Echter, de manier waarop junior auditors de werkstijl van de ervaren senior profielen volgen, en de gevolgen dat dit heeft voor auditkwaliteit, zijn nog onvoldoende onderzocht.

In deze studie onderzoeken we op welke manier nieuwe of minder ervaren werknemers, i.e. junior auditors, in hun dagelijkse activiteiten geleid worden door de werkstijl van hun senior bij een auditopdracht. Hierbij verwachten we dat incentive-systemen gelinkt aan de auditor zijn/haar promotie, een invloed kunnen hebben op de uiteindelijke auditkwaliteit omwille van imitatiegedrag. We komen hierbij tegemoet aan de studie van Knechel et al. (2013) die oproept voor meer onderzoek dat zich toespits op gedrag en beloningssystemen bij auditbedrijven. Zo verwachten wij in ons onderzoek dat minder ervaren auditors meer geneigd zullen zijn om hun senior manager te imiteren wanneer deze een doorslaggevende stem heeft in de mogelijke promotie van de junior. Met dit imitatiegedrag probeert de junior auditor op een goed blaadje te komen staan bij de senior auditor en zo de kans op een mogelijke promotie toeneemt.

Het doel van deze studie is dus om na te gaan wanneer imitatiegedrag plaatsvindt in de relatie tussen junior en senior auditprofielen, maar ook de impact ervan te beoordelen op auditkwaliteit en de mogelijke versterkende rol van incentive-systemen gebaseerd op promotie. Het is belangrijk om op te merken dat imitatie over het algemeen wordt gezien als een belangrijke manier om nieuwe vaardigheden te ontwikkelen (e.g. Bandura 1977; Hopper, 2010; Leonard,

Barton & Barton, 2013). Toch zijn er mogelijk ook nadelen verbonden aan imitatie. De neiging van junior om een senior profiel blindelings te imiteren is een mogelijke bedreiging voor de uiteindelijke kwaliteit van de audit, zeker wanneer de senior auditor niet beschikt over een voldoende kritische en objectieve houding. Het omgekeerde effect kan worden verwacht wanneer de senior auditor op een objectieve en kritische manier de auditstandaarden volgt en interpreteert. Het overnemen van deze professioneel-kritische werkstijl leidt dan tot een hogere auditkwaliteit. We verwachten verder dat de imitatie drang sterker zal zijn wanneer er carrièrekansen spelen. Zonder promotiedruk zal de junior makkelijker tegenstand bieden aan zijn senior auditor om zo zijn eigen koers te volgen en striktere procedures en kritischer analyses toe te passen wanneer dit noodzakelijk is. Wanneer er echter wel een promotiedruk speelt, dan zal de junior meer geneigd zijn om de senior te volgen, omdat de junior denkt dat dit een gunstige invloed heeft op zijn/haar promotiekansen. De verwachting daarbij is dat de senior een positievere beoordeling zal geven over een junior die de stijl van de senior imiteert. Of anders gezegd, de senior auditor die de werkdocumenten van de junior auditor dient te beoordelen, zal eerder positief staan ten aanzien van een mogelijke promotie wanneer de junior een soortgelijke werkstijl vertoont.

I. Hypothese-ontwikkeling

Cannon (2016) is van mening dat junior auditors vaak het gedrag van senior auditors imiteren bij de start van carrière en als het gaat over gelijkende auditopdrachten. 'Monkey see, monkey do' blijkt dus ook van toepassing te zijn binnen de auditwereld. Een goede begeleiding door een ervaren auditor is natuurlijk belangrijk voor nieuwe werknemers om de nodig kennis en de juiste kritische houding te ontwikkelen. Volgens Wedemeyer (2010) is het gebrek aan 'on-the-job' ervaring bij juniors de belangrijkste reden waarom senior auditors vaak fungeren als rolmodel wanneer het aankomt op te volgen procedures en de interpretatie van auditstandaarden. De nodige training, een voldoende kritische houding en expertise zijn dan ook functiekarakteristieken waarover een auditor dient te beschikken om een controleopdracht succesvol af te ronden en de audit kwaliteit te garanderen (Francis, 2011; DeFond & Zhang, 2014). In die context moedigen auditkantoren hun senior profielen aan om hun werkstijl te documenteren en werkdocumenten te verspreiden, om zo hun kennis met junior auditors te delen en verder inzicht en expertise te bevorderen. Hoewel deze tendens op het eerste zicht onschuldig en misschien zelfs wenselijk is, kan dit ook negatieve gevolgen hebben. Gelet op het feit dat mensen vaak leren via observatie en andere personen nadoen als een manier om nieuwe vaardigheden te ontwikkelen (e.g. Yale University, 2007), kunnen in de auditcontext ongewenste gevolgen de kop opsteken wanneer de senior auditor over onvoldoende kennis bezit, er een minder strikte werkstijl op na houdt, of

toelaat dat commerciële overwegingen belangrijker zijn dan een professioneel-kritische werkwijze. Dit kan een negatief effect hebben op de auditkwaliteit.

In deze studie stellen we dat junior auditors die begeleid worden door een professioneel-kritisch ingestelde senior (iemand die nauwgezet en op een voldoende kritische manier de auditstandaarden toepast en interpreteert), gemiddeld gezien een hogere auditkwaliteit afleveren dan junior auditors die gelinkt worden aan een minder professioneel-kritische ingestelde senior auditor (profiel dat eerder commerciële overwegingen laat doorwegen en daardoor minder kritisch en objectief aan de slag gaat). Indien dit daadwerkelijk het geval blijkt te zijn, dan kan dit uiteraard beschouwd worden als indirect bewijs dat imitatie heeft plaatsgevonden.

Daarnaast bestuderen we ook de impact van promotie-gerelateerde incentive-systemen op de neiging van junior auditors om hun senior manager te imiteren. Incentives werken als een extrinsieke motivator voor gedrag. Vanstraelen (2002), bijvoorbeeld, heeft vastgesteld dat auditors minder geneigd zijn om een 'going-concern' opinie te geven wanneer hun klant een hogere audit fee betaald of wanneer hun klantenbasis onder druk staat. Daarnaast stelt Bandura (1969) dat het gedrag van een bepaald individu grotendeels wordt bepaald door de voordelen die bepaald gedrag stellen. Anders gezegd, wanneer medewerkers weten dat er een promotieronde aankomt, willen ze er alles aan doen om een promotie veilig te stellen. Zo besluiten ze misschien om hun senior manager te behagen door zijn of haar gedrag te kopiëren. Wanneer de omgeving dergelijk gedrag stimuleert, bvb door incentives, dan zullen junior auditors rapper geneigd zijn om hun noodzakelijke professioneel-kritische houding te laten varen en de senior manager klakkeloos gaan kopiëren. We veronderstellen daarom dat het effect van werkstijl van de senior auditor op de afgeleverde auditkwaliteit van de junior meer uitgesproken zal zijn wanneer deze eerste een doorslaggevende stem heeft in de promotiebeslissing.

II. Methodologie

Het onderzoek wordt uitgevoerd aan de hand van een experiment met junior auditors die werkzaam zijn binnen de 'big four' auditkantoren. We gebruiken een scenario-gebaseerde case, waarbij junior auditors input krijgen van een senior auditor inzake een complexe auditopdracht. In lijn met voorgaand onderzoek gebruiken we een 'fair value' inschattingcase die deelnemers zo goed mogelijk dienen op te lossen. De case bevat tal van aanwijzingen die de junior auditor dient op te merken om tot een zo objectief mogelijke audit opinie te komen. Naast een controle conditie, maken we gebruik van twee manipulaties wat ons leidt tot vier experimentele condities.

De eerste manipulatie heeft betrekking op de werkstijl van de senior auditor waaraan de junior zich kan spiegelen. In een conditie, krijgen junior auditors te maken met een voldoende professioneel-kritische senior manager (i.e., 'due diligent' senior auditor). In de andere conditie, ontvangen de junior auditors de werkdocumenten van een minder professioneel-kritische senior auditor (i.e., commercieel gedreven senior auditor). Over de twee condities heen vragen we de junior auditors een opinie te vormen op basis van hun eigen inzichten en toepassing van de normen en standaarden, maar laten ook toe dat ze de werkdocumenten kunnen inzien van de senior auditor op een eerdere, soortgelijke opdracht. Als de junior vervolgens trouw blijft aan de nodige professioneel-kritische houding, zouden hij/zij opmerken dat het blindelings volgen van de werkstijl van de eerder commerciële senior auditor niet loont en leidt tot een slechtere auditkwaliteit binnen de opdracht. De case laat dus toe om de mate van imitatiegedrag te bepalen wanneer junior auditors met een specifieke werkstijl van de senior worden geconfronteerd. En de volgende vraag stelt zich: Imiteren junior auditors de werkstijl van hun senior managers, zelfs wanneer deze laatste te wensen overlaat.

Onze tweede studievariabele heeft betrekking op de promotiemogelijkheid van de junior, waarbij de beslissingsbevoegdheid van de senior auditor in de promotiebeslissing wordt gemanipuleerd. Dat wil zeggen, de senior auditor heeft een bepalende of niet-bepalende invloed op de uiteindelijke toekenning van promotie.

Om een idee van imitatie te krijgen meten we enerzijds de kwaliteit van de aangereikte oplossingen (als een indirecte maat voor imitatie) en anderzijds de mate waarin junior auditors het werkdocument voorbeeld van de senior hebben gevolgd (als een directe maat voor imitatie). Daarnaast wordt er ook nog informatie verzameld over de achtergrond van de participanten en hun persoonlijkheidskarakteristieken die ook een effect kunnen hebben op de afgeleverde audit kwaliteit.

III. Praktische relevantie

De wet en de audit standaarden IAASB (2004) vereisen dat auditors professioneel-kritisch ingesteld zijn. Imitatie gedrag bij junior auditors kan deze beroepsvereiste echter in gevaar brengen, zeker wanneer de senior auditor niet het goede voorbeeld geeft. Imitatiegedrag kan dan ertoe leiden dat bepaalde auditstandaarden (on)bewust worden overtreden of miskend. Met onze studie hopen we bij te dragen aan de auditpraktijk door het verwerven van inzicht in het imitatiegedrag op de werkvloer en de gevolgen daarvan. Op basis van de bevindingen van de studie

verwachten we suggesties en aanbevelingen te kunnen doen over de manier waarop training en coaching van junior auditors het best georganiseerd kan worden binnen auditkantoren. Suggesties die op hun beurt gebruikt kunnen worden als input voor aangepaste auditwetgeving. Indien zou blijken dat imitatiegedrag wijdverspreid is en een negatieve invloed heeft op auditkwaliteit, dan kan dit een basis zijn voor het ontwerpen van nieuwe auditstandaarden die tot doel hebben imitatiegedrag te reduceren, bijvoorbeeld door het invoeren van een 'senior rotatie' mechanisme.

Onze resultaten zijn ook belangrijk voor de auditkantoren zelf, dat wil zeggen: we informeren ze over de impact die de karakteristieken en werkstijl van de senior auditor kunnen hebben op junior auditors. We willen een fundament leggen voor 'best practices' op het gebied van 'on-the-job' training en het ontwikkelen van oplossingen om ongewenst imitatiegedrag te beperken. Een voorbeeld is het opzetten van databases waarin werkdocumenten van auditors binnen de onderneming kunnen worden geraadpleegd, om imitatiegedrag te voorkomen en aldus een goede audit kwaliteit te verzekeren. Daarnaast verschaffen we meer inzicht in hoe het promotiebeleid binnen een audit bedrijf junior auditors' gedrag verder beïnvloedt.

Referenties

Bandura, A. (1977). *Social learning theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.

Bandura, A. (1969). *Principles of behavior modification*. New York (N.Y.): Holt, Rinehart and Winston.

Cannon. (2016). *CISA: Certified Information Systems Auditor Study Guide*. John Wiley and Sons, Indianapolis.

Defond, & Zhang. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.

Francis, J. R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing*, 30(2), 125-152.

Glover. (1997). The influence of time pressure and accountability on auditors' processing of non-diagnostic information. *Journal of Accounting Research* 35(2): 213-226.

Goldstein, Irwin L., & Ford, J. Kevin. (2002). *Training in organizations: Needs assessment, development, and evaluation* (4th ed.). Belmont: Wadsworth.

Hopper, L. (2010). 'Ghost' experiments and the dissection of social learning in humans and animals. *Biological Reviews*, 85(4), 685-701.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2004). Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements. International Standard on Auditing 200 (ISA 200). New York, NY: International Federation of Accountants (IFAC).

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2014). Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality.

International Auditing and Assurance Standards Board. (2017). Work Plan for 2017-2018: Enhancing Audit Quality. Brussels, BE. Available at <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Work-Plan-for-2017-2018-Enhancing-Audit-Quality.pdf>.

Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B., & Velury, U.K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32(1): 385- 421.

Leonard, D, Barton, G, & Barton, M. (2013). Make Yourself an Expert. *Harvard Business Review*, 91(4), 127.

Vanstraelen, A. (2019). Discussion of "How Does Intrinsic Motivation Improve Auditor Judgment in Complex Audit Tasks?". *Contemporary Accounting Research*, 36(1), 132-138.

Wedemeyer, P.D. (2010). A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality A practitioners perspective. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 320-333.

Yale University. (2007, December 6). Humans Appear Hardwired To Learn By 'Over-Imitation'. *ScienceDaily*. Retrieved July 25, 2019 from www.sciencedaily.com/releases/2007/12/071205102433.htm