

FAR PRACTICE NOTE:
INTERNE BEHEERSINGSSYSTEMEN

FAR Project 2017B03 Bédard

Auteurs:

Jean Bédard

Nadine Glaudemans

Mieke Jans

Mathijs van Peteghem

Annelies Renders

Caren Schelleman

Lei Zou

FAR PRACTICE NOTE: INTERNE BEHEERSINGSSYSTEMEN

Samenvatting

De keuze om tijdens accountantscontroles te steunen op interne beheersingssystemen van cliënten is altijd al lastig geweest. Als cliënten kwalitatief goede interne beheersingsmaatregelen hebben geïmplementeerd, dan zou de accountant op deze processen moeten kunnen steunen tijdens het uitvoeren van de controle. Echter, er is niet gedefinieerd waaraan goede interne beheersingsmaatregelen precies moeten voldoen. Hierdoor is het voor accountants lastig om te bepalen in hoeverre conclusies over deze beheersingsmaatregelen de controle mogen beïnvloeden.

Onderzoek suggereert dat de context waarin een organisatie opereert bepaalt hoe de beheersingsmaatregelen voor een bepaalde organisatie moeten worden opgebouwd. Daarom bestaan er geen eenduidige richtlijnen voor het opzetten van een effectieve interne beheersing. Dit laatste is zorgwekkend. Een groot deel van de controlecliënten heeft namelijk significante tekortkomingen in de interne beheersingsmaatregelen, terwijl die maatregelen zijn gericht op het voorkomen, detecteren en corrigeren van afwijkingen van materieel belang. Bovendien ontbreken duidelijke evaluatiecriteria voor accountants, terwijl ze wel noodzakelijk zijn.

Desalniettemin kan de opkomst van zogenaamde big data en data analytics het probleem met betrekking tot de evaluatie van interne beheersingsmaatregelen gedeeltelijk oplossen. Computeralgoritmes maken het namelijk mogelijk dat accountants op grote schaal data-analyses uitvoeren en hierbij verdachte transacties identificeren. Hierdoor wordt de accountant minder afhankelijk van de door cliënten opgebouwde interne beheersingsmaatregelen.

FAR PRACTICE NOTE: INTERNE BEHEERSINGSSYSTEMEN

De laatste jaren worstelt de controlepraktijk met het integreren van interne beheersingsmaatregelen in de controlewerkzaamheden. Accountants worden in toenemende mate verantwoordelijk gehouden voor de kwaliteit van de financiële jaarverslagen die zij controleren. De kwaliteit van de informatie die zij gebruiken voor hun controlewerkzaamheden is echter afhankelijk van de kwaliteit van de door cliënten aangeleverde informatie. Die informatie is op haar beurt weer afhankelijk van de kwaliteit van de interne beheersingsmaatregelen. Als cliënten kwalitatief goede beheersingssystemen hebben geïmplementeerd, dan hebben accountants meer mogelijkheden om te steunen op deze beheersingsmaatregelen en de hierdoor geproduceerde informatie. Dat leidt ertoe dat de hoeveelheid gegevensgerichte controles kan worden teruggebracht. Accountants van cliënten met ineffectieve interne beheersingsmaatregelen zijn daarentegen genoodzaakt hun controlewerkzaamheden uit te breiden, bijvoorbeeld door het toepassen van uitgebreidere steekproeven. Effectieve interne beheersingsmaatregelen kunnen er dus voor zorgen dat de controlewerkzaamheden minder tijdrovend en goedkoper worden.

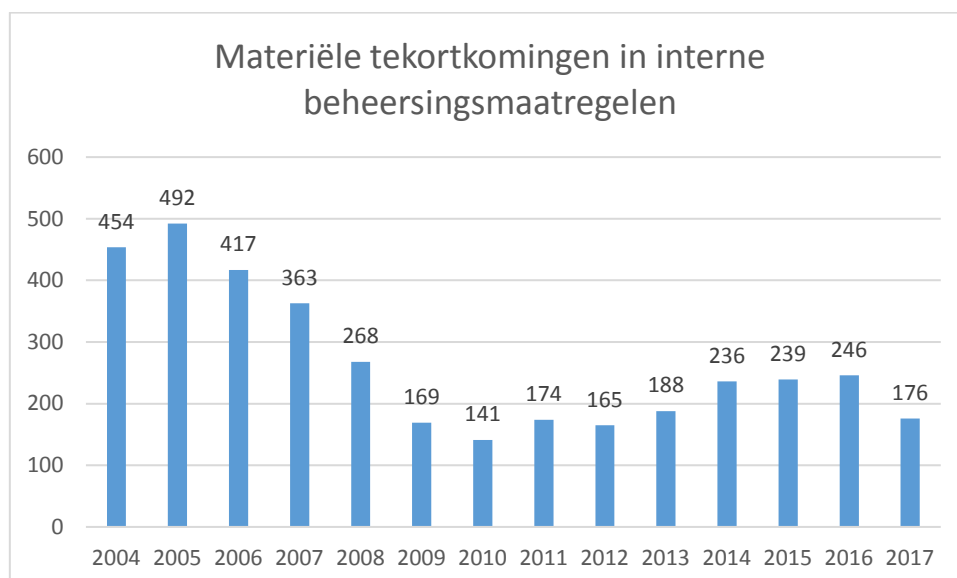
De wetgever in de Verenigde Staten heeft het verband tussen (de kwaliteit van) interne beheersingssystemen en de accountantscontrole opgemerkt. Met het van kracht worden van secties 302 en 404 van de Sarbanes-Oxley wet heeft zij het door de accountant testen van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot financiële verslaglegging (internal control over financial reporting, ICOFR) verplicht gesteld. De link tussen de accountantscontrole en interne controlesystemen van de cliënt roept echter belangrijke vragen op. Wanneer zijn interne beheersingsmaatregelen van cliënten sterk genoeg? In hoeverre mag de accountant op deze maatregelen steunen tijdens het bepalen van de controlewerkzaamheden? En zijn controles echt efficiënter als accountants steunen op interne beheersingsmaatregelen? Onderzoek biedt nog geen sluitend antwoord op deze vragen.

De Sarbanes-Oxley wet in de Verenigde Staten heeft ervoor gezorgd dat een grote hoeveelheid informatie over de kwaliteit van interne beheersingssystemen openbaar is. Dat maakt het mogelijk om onderzoek te doen naar factoren die de kwaliteit van interne beheersing beïnvloeden. Een veelvoud aan studies toont aan dat de complexiteit, financiële situatie, grootte, leeftijd, diversificatie, en het controlerisico de kwaliteit van de interne beheersing binnen een organisatie beïnvloeden (bijv. Doyle, Ge & McVay 2007; Ge & McVay 2005; Lawrence, Minutti-Meza, & Vyas 2017; Rice & Weber 2012). Deze studies suggereren dat de context belangrijk is voor het ontwikkelen van 'goede' interne beheersingsmaatregelen. Sterke interne beheersingsmaatregelen bij de ene onderneming werken dus mogelijk niet bij een andere onderneming. Dit maakt het voor de accountant lastiger om de kwaliteit van interne beheersingsmaatregelen te evalueren,

Naast bovengenoemde factoren, lijken ook interne corporate governancemechanismen invloed te hebben op de interne beheersing. Meerdere onderzoeken tonen aan dat het aantal bijeenkomsten en de onafhankelijkheid en financiële expertise van audit commissies positief geassocieerd zijn met de kwaliteit van interne beheersingsprocessen (bijv. Hoitash, Hoitash & Bedard 2009; Hoitash 2011; Naiker and Sharma 2009). Dergelijke bevindingen zijn er ook met betrekking tot de raad van bestuur (bijv. Bedard Hoitash and Hoitash 2014). Er blijkt ook een negatieve relatie te bestaan tussen het aandelenbezit van de leden van het auditcomité en de kwaliteit van de interne beheersingsmaatregelen.

En voor bestuurders die lid zijn van het auditcomité lijkt belangenverstrengeling op te treden wanneer zij aandelen bezitten in de betreffende organisatie (Cullinan, Du and Jiang 2010). Samengevat lijkt de kwaliteit van de governancecultuur van een organisatie indicatief te zijn voor de kwaliteit van de interne beheersingsmaatregelen. Een evaluatie van de governancecultuur kan de accountant dus helpen om te bepalen in hoeverre op de interne beheersingsmaatregelen kan worden gesteund.

De relatie tussen organisatorische kenmerken en de kwaliteit van interne beheersingsmaatregelen is niet verrassend. Interne beheersingsmaatregelen raken namelijk alle aspecten van een organisatie. Hoewel de implementatie van interne beheersingsmaatregelen grote kosten met zich kan meebrengen, biedt het ook een aantal duidelijke voordelen. Onderzoek toont aan dat een kwalitatief goede interne beheersing samenhangt met efficiëntere investeringsbeslissingen, een lager operationeel risico en beter voorraadmanagement (Cheng, Dhaliwal and Zhang 2013; Feng, Li, McVay and Skaife 2014; Lawrence, Minutti-Meza and Vyas 2017; Sun 2016). Daarnaast komt winstmanipulatie minder voor bij organisaties met betere interne beheersingsmaatregelen en zijn hun jaarrekeningen informatiever (Ashbaugh-Skaife, Collins, Kinney Jr, and Lafond 2008; Prawitt, Smith and Wood 2009). Betere interne beheersingsmaatregelen gaan vaak samen met een hogere kwaliteit van verslaggeving (Ashbaugh-Skaife, Collins, Kinney Jr. and Lafond 2008; Bedard, Hoitash, Hoitash and Westermann 2012). Deze studies suggereren dat cliënten met hoogwaardige interne beheersingsmaatregelen het financiële rapporteringsproces beter onder controle hebben. Dit laatste kan de controlewerkzaamheden op een positieve manier beïnvloeden en is dus gunstig voor de controlerend accountant. De accountant schuift deze voordelen dan (deels) door naar de cliënt door middel van lagere audit fees (Raghunandan and Rama 2006; Hoitash, Hoitash and Bedard 2008; Munsif, Raghunandan, Rama and Singhvi 2011).



Deze grafiek toont het aantal beursgenoteerde bedrijven in de VS met materiële tekortkomingen in hun interne beheersingsmaatregelen (aangegeven door hun accountant).¹

¹ Deze grafiek is opgesteld op basis van gegevens aangeleverd door Audit Analytics. Het volledige rapport is online beschikbaar: <https://www.auditanalytics.com/blog/sox-404-disclosures-a-fourteen-year-review/>

Er zijn dus duidelijke voordelen verbonden aan effectieve interne beheersingsmaatregelen. Toch slagen opvallend veel organisaties er niet in een kwalitatief goed intern controlesysteem te bouwen. De grafiek hierboven toont het aantal beursgenoteerde bedrijven in de VS waarvoor de accountant materiële tekortkomingen in interne beheersingsmaatregelen heeft gerapporteerd.² Vlak na de invoering van de Sarbanes-Oxley wet (zie linkerzijde van de grafiek) hadden ongeveer 450 van de controlecliënten geen effectieve interne beheersingsmaatregelen omtrent de financiële verslaglegging. Dat komt overeen met ongeveer 15% van alle beursgenoteerde ondernemingen. Het aandeel nam in de jaren daarna af. Dat betekent dat minder tekortkomingen in de interne beheersingssystemen van hun cliënten werden geïdentificeerd, doordat interne beheersingssystemen daadwerkelijk zijn versterkt, of omdat de auditor hier minder gewicht aan toekent. De laatste jaren is het percentage controlecliënten met materiële tekortkomingen in interne beheersingsmaatregelen gestabiliseerd rond 200 tekortkomingen. Dat betreft ongeveer 7,5% van alle controlecliënten. In 2017 is dit verder gedaald tot 4,5%. Dit betekent dat er nog steeds een relatief grote groep controlecliënten is met ineffectieve beheersingsmaatregelen aangaande het proces van financiële verslaglegging. Controlerend accountants kunnen dus nog steeds niet steunen op de interne beheersingsmaatregelen van een belangrijk aantal cliënten.

In eerder onderzoek is geen consistente set factoren geïdentificeerd die kan verklaren waarom organisaties in staat zijn om kwalitatief hoogwaardige interne beheersingsmaatregelen toe te passen. Een mogelijke reden hiervoor is dat bovenstaande onderzoeken zich doorgaans richten op zeer specifieke ondernemingskarakteristieken, zonder de ruimere context hierbij te betrekken. Zo heeft voorgaand onderzoek zich gericht op CEO's en CFO's, als de belangrijkste betrokken partijen bij het opzetten en onderhouden van interne beheersingsmaatregelen. Er is echter geen bewijs dat individuele eigenschappen van CEO's en/of CFO's geassocieerd zijn met de aanwezigheid van interne beheersingsmaatregelen. Daarbij is bijvoorbeeld gekeken naar zaken als zittingsperiode, geslacht, leeftijd, of aandelenbezit (Balsam, Jiang and Lu 2014; Lin, Wang, Chiou and Huang 2014). Er is dus ook geen bewijs dat CEO's en/of CFO's interne beheersingsmaatregelen actief tegenwerken. Hoe de rol van de CEO en samenhangt met de achterliggende karakteristieken van de cliënt is echter onduidelijk. Deze complexe samenhang tussen de onderliggende kenmerken van de cliënt en kwaliteit van haar interne controlesystemen vormt het onderwerp van het FAR-project dat zich op interne beheersingssystemen zal richten.

De rode draad in de hierboven beschreven onderzoeken draait om: (1) de vraag welke factoren de kwaliteit van interne beheersingsmaatregelen bepalen; en (2) de vraag hoe interne beheersingsmaatregelen zijn gerelateerd aan eigenschappen van de organisatie, het management en de governance. Een andere belangrijke groep onderzoeken bekijkt interne beheersingsmaatregelen vanuit het perspectief van de controlerend accountant. Als de interne beheersingsmaatregelen van een organisatie van hoge kwaliteit zijn, dan zou het proces van financiële verslaglegging transparanter en

² Sectie 404 van de Sarbanes-Oxley Act verplicht de auditor tot een formele evaluatie van de interne controlesystemen van een cliënt. Deze evaluatie richt zich op de mate waarin het interne controlesysteem de financiële rapporteringskwaliteit kan vrijwaren???, en is noodzakelijk om een bepaalde zekerheid te verschaffen dat de financiële rapportering betrouwbaar is en volgens de relevante boekhoudregels is opgesteld (PCAOB, 2004). Een onvoldoende sterk systeem neemt dan de vorm aan van een "materiële tekortkoming in de interne controlesystemen".

betrouwbaarder moeten zijn. Accountants moeten in dat geval in staat zijn om tijdens hun controlewerkzaamheden meer te steunen op de informatie die is aangeleverd. Voorgaand onderzoek heeft inderdaad aangetoond dat accountants controlewerkzaamheden aanpassen aan de betrouwbaarheid van de interne beheersingsmaatregelen van hun cliënten (Cohen and Kida 1989). Deze relatie is sterker geworden na het einde van de jaren negentig, toen gegevensgerichte controlewerkzaamheden werden beschouwd als een van de belangrijkste typen controlewerkzaamheden (Elder and Allen 2003). De kwaliteit van interne beheersingsmaatregelen heeft dan ook een duidelijk verband met de geselecteerde controlewerkzaamheden. De manier waarop de auditor de controlewerkzaamheden hierop afstemt zal aan de hand van het FAR-project rond interne beheersingssystemen in kaart worden gebracht.

Het bovenstaande veronderstelt een correcte beoordeling van de interne controlesystemen van een cliënt. De "Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden (COS)" verplichten accountants daarom inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing (COS 315). Het evalueren van de interne beheersingsmaatregelen van een cliënt is daarmee een expliciet onderdeel van de reguliere controlewerkzaamheden. Hierbij vormt de onafhankelijkheid van de accountant een noodzakelijke voorwaarde voor een correcte evaluatie. De cliënt kan de accountant immers beïnvloeden en foutief doen concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen effectief zijn (e.g., Bhattacharjee and Brown 2018; Rice and Weber 2012; Wolfe, Mauldin and Diaz 2009). Tegelijkertijd heeft voorgaand onderzoek aangetoond dat een grondigere kennis van de activiteiten van een cliënt ervoor zorgt dat het makkelijker is om tot een correcte evaluatie van interne beheersingsmaatregelen te komen. Hierbij speelt de ervaring van een accountant verrassenderwijs geen grote rol (e.g., Brazel and Agoglia 2007; Earley, Hoffman and Joe 2008). Dit suggereert dat het moeilijk is om accountants te trainen in het evalueren van interne beheersingsmaatregelen. Een verklaring hiervoor kan zijn dat de kwaliteit van een intern beheersingssysteem zeer afhankelijk is van de context, en dus verschilt van cliënt tot cliënt. Dit maakt het moeilijk voor de accountant om expertise op te bouwen en een juiste inschatting te maken van de kwaliteit van de interne beheersingssystemen. Hoe de auditor deze beoordeling maakt, en hoe dit zich dan verder vertaalt in het audit proces, is een belangrijke leemte in huidige onderzoeken, en vormt een onderdeel van het geplande FAR onderzoek in dit gebied.

Samenvattend kunnen we stellen dat de evaluatie van interne beheersingsmaatregelen een lastig onderdeel van de controle blijft. Het is onduidelijk in hoeverre een accountant kan steunen op de informatie van zijn cliënten. Duidelijke evaluatiecriteria zijn daarbij niet voorhanden. Technologische vooruitgang en de opkomst van "big data" zullen dit echter drastisch gaan veranderen. We zien nu al dat data analytics het accountantsberoep transformeren. Hierbij kunnen we bijvoorbeeld denken aan het gebruik van "continuous auditing", hoewel dit tot op heden vooral wordt gebruikt bij interne audits (Gonzalez, Sharma and Galletta 2012). De voordelen van data analytics zijn duidelijk: door het analyseren van proces-gerelateerde data kunnen accountants meer zekerheid verkrijgen over interne beheersingsmaatregelen en accounting procedures. En data-analyses kunnen accountants helpen om verdachte transacties te markeren (Jans, Alles, and Vasarhelyi 2013). Daarnaast is kunstmatige intelligentie in staat om een groot aantal boekingen van een cliënt te analyseren. Dit maakt het mogelijk om gemakkelijk verdachte patronen te identificeren, voor slechts een fractie van de kosten die nodig zouden zijn om dit handmatig te doen.

Zowel data analytics en artificiële intelligentie kunnen accountants helpen om op een doelmatige manier verdachte transacties te isoleren. Dit kan ertoe leiden dat: (1) controlerend accountants minder afhankelijk zijn van de interne beheersingsmaatregelen van hun cliënten; en (2) accountants beter (en goedkoper) de interne beheersingsmaatregelen van hun cliënt kunnen evalueren. Hierbij dient men wel in het achterhoofd te houden dat deze mogelijkheden alleen gelden voor cliënten die op een dusdanig grote schaal opereren dat de nodige investeringen verdedigbaar zijn.

Conclusie

De interne beheersingsmaatregelen van een controlecliënt nauw zijn verbonden met de controlewerkzaamheden van de accountant. Interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden alle aspecten van een organisatie en zijn daarom van grote invloed op operationele processen en financiële verslagleggingsprocessen. De accountant neemt de informatie die verkregen wordt via de interne beheersingsmaatregelen van een cliënt mee tijdens het plannen van de controle. Het is dan ook cruciaal voor een accountant om de toegepaste interne beheersingsmaatregelen te begrijpen. Toch bestaan er geen eenduidige richtlijnen over hoe goede interne beheersingsmaatregelen eruit moeten zien. Dat komt doordat zij in zeer grote mate afhankelijk zijn van de context. Dat maakt het voor de accountant moeilijk om een correcte inschatting te maken van de doelmatigheid van deze systemen. Hoe de accountant deze inschatting maakt, en hoe deze inschatting het verdere auditproces beïnvloedt vormt het onderwerp van het FAR-project rond interne beheersingssystemen. De opkomst van data analytics maakt het mogelijk dat de accountant op grote schaal analyses uitvoert. Het gevolg is dat accountants de komende jaren steeds minder afhankelijk zullen worden van de interne beheersingsmaatregelen van hun cliënten.

De conclusies in deze *practice note* zijn gebaseerd op de meest recente, beschikbare empirische studies. Een belangrijke tekortkoming is dat deze onderzoeken overwegend in de Verenigde Staten zijn uitgevoerd. Dat komt vooral door een gebrek aan beschikbare data in andere landen. De VS is bovendien de enige grote economie die een expliciete, externe evaluatie van interne beheersingsmaatregelen vereist en die gegevens beschikbaar stelt aan marktdeelnemers en onderzoekers. Het gebrek aan onderzoeken buiten de VS maakt dat we vraagtekens moeten zetten bij de generaliseerbaarheid van de hierboven gepresenteerde resultaten. Ieder land heeft zijn eigen kenmerken, dus de resultaten die in de VS zijn verkregen hoeven niet per definitie ook geldig te zijn in andere landen. We benadrukken daarom dat accountants voorzichtig moeten zijn met het trekken van conclusies uit onderzoek over interne beheersing in andere landen, en dat replicatie van de verschillende studies in andere landen, waaronder Nederland, belangrijk is.

Referenties

- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D.W., Kinney Jr, W.R., & R. LaFond. 2009. The effect of SOX internal control deficiencies on firm risk and cost of equity. *Journal of Accounting research* 47 (1): 1-43.
- Balsam, S., Jiang, W., & B. Lu. 2014. Equity Incentives and Internal Control Weaknesses. *Contemporary Accounting Research* 31 (1):178-201.
- Bedard, J. C., Hoitash, R., & U. Hoitash. 2014. Chief Financial Officers as Inside Directors. *Contemporary Accounting Research* 31 (3): 787-817.
- Bedard, J.C., Hoitash, R., Hoitash, U., & K. Westermann. 2012. Material weakness remediation and earnings quality: A detailed examination by type of control deficiency. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 31 (1): 57-78.
- Bhattacharjee, S., & J. O. Brown. 2018. The impact of management alumni affiliation and persuasion tactics on auditors' internal control judgments. *The Accounting Review* 93 (2): 97-115.
- Cheng, M., Dhaliwal, D., & Y. Zhang. 2013. Does investment efficiency improve after the disclosure of material weaknesses in internal control over financial reporting?. *Journal of Accounting and Economics* 56 (1): 1-18.
- Cohen, J., & T. Kida. 1989. The Impact of Analytical Review Results , Internal Control Reliability , and Experience on Auditors ' Use of Analytical Review. *Journal of Accounting Research* 27 (2): 263-276.
- Cullinan, C. P., Du, H., & W. Jiang. 2010. Is Compensating Audit Committee Members with Stock Options Associated with the Likelihood of Internal Control Weaknesses? *International Journal of Auditing* 14 (3): 256-273.
- Doyle, J., Ge, W., & S. McVay. 2007. Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of accounting and Economics* 44 (1-2): 193-223.
- Earley, C. E., Hoffman, V. B., & J. R. Joe. 2008. Reducing management's influence on auditors' judgments: An experimental investigation of SOX 404 assessments. *The Accounting Review* 83 (6): 1461-1485.
- Elder, R. J., & R. D. Allen. 2003. A Longitudinal Field Investigation of Auditor Risk Assessments and Sample Size Decisions. *The Accounting Review* 78 (4) 983-1002.
- Feng, M., Li, C., McVay, S.E., & H. Skaife. 2014. Does ineffective internal control over financial reporting affect a firm's operations? Evidence from firms' inventory management. *The Accounting Review* 90 (2): 529-557.
- Ge, W., & S. McVay. 2005. The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes-Oxley Act. *Accounting Horizons* 19 (3): 137-158.
- Gonzalez, G. C., Sharma, P. N., & D. F. Galletta. 2012. The antecedents of the use of continuous auditing in the internal auditing context. *International Journal of Accounting Information Systems* 13 (3): 248-262.
- Hoitash, U. 2011. Should Independent Board Members with Social Ties to Management Disqualify Themselves from Serving on the Board? *Journal of Business Ethics* 99 (3): 399-423.

- Hoitash, R., Hoitash, U., & J. C. Bedard. 2008. Internal Control Quality and Audit Pricing under the Sarbanes-Oxley Act. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 27 (1): 105-126.
- Hoitash, U., Hoitash, R., & J. C. Bedard. 2009. Corporate governance and internal control over financial reporting: A comparison of regulatory regimes. *The Accounting Review* 84 (3): 839–867.
- Jans, M., Alles, M., & M. Vasarhelyi. 2013. The case for process mining in auditing: Sources of value added and areas of application. *International Journal of Accounting Information Systems* 14 (1): 1-20.
- Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & D. Vyas. 2017. Is Operational Control Risk Informative of Financial Reporting Deficiencies?. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 37 (1): 139-165
- Lin, Y.-C., Wang, Y.-C. , Chiou, J.-R., & H.-W. Huang. 2014. CEO Characteristics and Internal Control Quality. *Corporate Governance: An International Review* 22 (1):24-42.
- Munsif, V., K., Raghunandan, D. V. Rama, & M. Singhvi. 2011. Audit Fees after Remediation of Internal Control Weaknesses. *Accounting Horizons* 25 (1): 87-105.
- Naiker, V., & D. S. Sharma. 2009. Former Audit Partners on the Audit Committee and Internal Control Deficiencies. *The Accounting Review* 84 (2): 559-587.
- PCAOB (Public company accounting oversight board). 2004. An audit of internal control over financial reporting performed in conjunction with an audit of financial statements (PCAOB release No. 2004-001). Washington, DC: PCAOB.
- Raghunandan, K., & D. V. Rama. 2006. SOX Section 404 Material Weakness Disclosures and Audit Fees. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 25 (1): 99-114.
- Rice, S., & D. P. Weber. 2012.. How Effective Is Internal Control Reporting under SOX 404? Determinants of the (Non-) Disclosure of Existing Material Weaknesses. *Journal of Accounting Research* 50 (3): 811–843.
- Sun, Y. 2016. Internal control weakness disclosure and firm investment. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 31 (2): 277-307.
- Wolfe, C. J., Mauldin, E. G., & M. C. Diaz. 2009. Concede or deny: Do management persuasion tactics affect auditor evaluation of internal control deviations? *The Accounting Review* 84 (6): 2013–2037.