

Verslag FAR-conferentie 19-20 juni 2023, Nyenrode

Luc Quadackers

Is de oordeelsvorming van accountants (nog) relevant?

De *keynote speech* van het congres werd uitgesproken door Kathryn Kadous (Goizueta Business School, Emory University). *“Is Auditor Judgment (Still) Relevant?”*, vroeg zij zich af. Antwoord: JA.

Accountantscontrole vormt een uitstekende voedingsbodem om complexe beslissingen in een dynamische omgeving te onderzoeken. Dat is dan ook al tientallen jaren uitvoerig gebeurd. Het zogenaamde judgment & decision making (JDM)-onderzoek op het gebied van de accountantscontrole heeft drie doelen: (1) het beschrijven van hoe een accountant beslissingen neemt en welke factoren daarop van invloed zijn; (2) het begrijpen van de theoretische processen die ten grondslag liggen aan de inschattingen en beslissingen; en (3) het ontwikkelen van tools om inschattingen en beslissingen te verbeteren. Zeker het tweede en derde doel zijn gebaat bij het uitvoeren van experimenteel onderzoek. Het voordeel van experimenten is dat dergelijk onderzoek ons beter in staat stelt om causale verbanden bloot te leggen, in plaats van alleen associaties aan te tonen.

De resultaten van experimenteel onderzoek kunnen worden gebruikt om de beslisprocessen van accountants te verbeteren. Bijvoorbeeld, als blijkt dat de beperkte beschikbaarheid van informatie leidt tot slechtere beslissingen, kunnen interventies worden ontwikkeld om het zoeken naar meer informatie te stimuleren.

Het meeste JDM-onderzoek kan volgens Kadous worden ingedeeld in twee thema's: (1) 'accountants zijn flexibele beslissers'; en (2) 'accountants zijn sociale dieren'. Uit het onderzoek dat past binnen het eerste thema, het flexibel nemen van beslissingen, blijkt dat accountants meerdere manieren van denken hanteren. En dat verschillende typen taken vragen om het hanteren van verschillende manieren van denken. Zo vraagt het 'afvinken' tijdens inventarisatie om een andere manier van denken dan een complexe impairment-analyse. Bij complexe taken moet een accountant diverse typen informatie uit verschillende bronnen met elkaar combineren om de redelijkheid van een waardering te bepalen. Daarvoor moet een accountant eventuele inconsistenties en patronen kunnen identificeren. Eerder onderzoek laat zien dat accountants hiertoe vaak niet goed in staat zijn. Kadous stelt: *“auditors tend to try to complete even complex tasks in what seems like a straightforward way, using a piecemeal verification process—looking at one assertion, searching for support for it, then checking the (mental) box and moving on. But this process makes it too easy to miss errors and inconsistencies—a more integrative, analytical process is required to identify inconsistencies, and deep engagement with the task, such as that created by a love of thinking about the problem or love of learning makes auditors more likely to notice and act on these inconsistencies.”* Gelukkig blijkt uit onderzoek dat een kritische denkmodus kan worden geactiveerd, bijvoorbeeld door een leidinggevende, hetgeen positief kan bijdragen.

Onderzoek naar het tweede thema, 'accountants zijn sociale dieren', laat zien dat accountants voor een belangrijk deel worden beïnvloed door het gedrag dat ze in hun omgeving waarnemen. Dat kan

negatief uitpakken. Zo vinden accountants het lastig om intimiderende cliënten te confronteren of zich uit te spreken binnen hun team als zij zich daar onveilig voelen. Het goede nieuws is dat die invloed via omgevingsgedrag ook ten positieve kan worden gebruikt, bijvoorbeeld door het creëren van een positieve werkomgeving en het benadrukken van het publieke belang van accountantswerkzaamheden: *“strong, salient identification with the profession can work a number of miracles, including preventing negative effects of client relationships and creating audit quality enhancing behaviors”*.

Een belangrijk deel van de speech was ingeruimd voor de rol die technologie (waaronder kunstmatige intelligentie) kan (gaan) spelen voor accountants op het gebied van JDM. Op het gebied van de routinematige taken van accountants wordt technologie al veel ingezet. Ook voor het beantwoorden van *queries* op het gebied van controlestandaarden en dergelijke is technologie uitermate geschikt. Maar kunstmatige intelligentie is waarschijnlijk beter dan accountants in staat om trends, patronen en afwijkingen in data te identificeren die duiden op mogelijke risico's, bijvoorbeeld op het gebied van fraude.

Door het overnemen van routinematige werkzaamheden krijgt de accountant meer tijd om zich te wijden aan complexe taken, waarbij technologie ook weer een belangrijke rol kan vervullen. Een belangrijke vraag voor onderzoekers blijft echter in hoeverre accountants in staat zijn om de door technologie opgeleverde informatie (bijvoorbeeld afwijkingen) adequaat te benutten. Want voorlopig is het nog de accountant die iets moet doen met de uitkomsten van de technologie: *“auditors will still need to make judgments about how important or problematic risk factors are”*. Technologie zorgt waarschijnlijk wel voor een meer neutrale manier van het vinden en aankaarten van issues.

Link naar livestream: <https://www.youtube.com/live/-8qMiz3W4Xs?feature=share&t=1912>

Controlekwaliteit bevorderen aan de hand van cultuur en professioneel gedrag in teams

Petra Tijmstra (PwC/NBA) en Therese Grohnert (Maastricht University) presenteerden een onderzoek dat geldt als een voorbeeld van integratie tussen praktijk en theorie. Het academisch projectteam bestaat verder uit Wim Gijsselaers en Roger Meuwissen.

Het onderzoek betreft weliswaar het oplossen van een gestileerde situatie, maar die is ingebed in een daadwerkelijke strategische veranderingsagenda van het betrokken accountantskantoor. Het doel van het project is het beter begrijpen van de vraag hoe cultuur en gedrag kunnen bijdragen aan adequate oordeelsvorming. Die vraag is academisch interessant, maar vormt inmiddels ook een belangrijk onderdeel van de gereviseerde Standaarden (ISA 220R en ISA 315R).

In onderlinge samenwerking werd een realistische teamsimulatie ontwikkeld (*“that looks like the real thing”*). Het ging om een uitdagende taak, waarbij samenwerking en onderlinge uitwisseling van informatie binnen ad hoc-teams noodzakelijk was. Elk van de 98 ad hoc-teams bestond uit vijf accountants, met een verschillend functieniveau (het hele hiërarchische spectrum was vertegenwoordigd). De taak betrof een complexe *going concern*-inschatting bij een hypothetische

cliënt. Elk van de teamleden had zowel relevante als niet-relevante informatie-items ter beschikking. Samenwerking en uitwisseling tussen de verschillende personen in het team was noodzakelijk om tot een goed oordeel te komen. De teamprestatie werd gemeten door de selectie van het aantal relevante items en het filteren van irrelevante items.

De onderzoekers presenteerden resultaten voor: (1) de invloed van hiërarchisch niveau en de ervaren psychologische veiligheid; en (2) de invloed van de complexiteit van de casus en het al dan niet toepassen van een reflectiemoment met het team (*reflexivity*).

Accountants op lagere niveaus hebben soms moeite om hun zegje te doen tegenover accountants met een hoger functieniveau. Het idee is dat zij zich eerder uitspreken als ze een grotere psychologische veiligheid ervaren. Uit het onderzoek blijkt dat de mate van psychologische veiligheid geen invloed heeft op de selectie van het aantal relevante items dat door partners wordt bijgedragen aan de uiteindelijke beslissing. In een hoog-veilige setting is er ook geen verschil tussen de verschillende functieniveaus op de selectie van relevante items, terwijl in de laag-veilige situatie de accountants op het laagste functieniveau slechts de helft van de relevante items aandragen. De resultaten impliceren ook dat een partner dit probleem mogelijk minder zal waarnemen, omdat de partner zelf immers dezelfde hoeveelheid relevante items zal delen, ongeacht de ervaren veiligheid. Tijmstra schetste vervolgens hoe deze bevindingen in de praktijk zijn gebruikt, onder andere voor het vergroten van de ervaren veiligheid (bijvoorbeeld door de partner tijdens gesprekken eerst anderen aan het woord te laten). Dergelijke processen moeten voortdurend plaatsvinden: “het is als tandenpoetsen: als je stopt, dan krijg je gaatjes”.

De tweede set onderzoeksresultaten ging over de invloed van taakcomplexiteit en *reflexivity* op het aantal irrelevante items dat werd betrokken bij de uiteindelijke beslissing. De teams met de ‘*reflexivity*-aanpak’ werd gevraagd om in enkele minuten vier vragen te bespreken: (1) wie heeft eerdere ervaring met de uit te voeren taak?; (2) wat is ons doel en wat zijn de attentiepunten?; (3) hoe moeten we de taak aanpakken (en wat moeten we niet doen)?; en (4) hoe kunnen we elkaar aanspreken op onze verantwoordelijkheid? De resultaten laten zien dat de teams met een *reflexivity*-aanpak zowel in de laag- als de hoog-complexe casusvariant weinig irrelevante items meenemen in het oordeel. De teams die geen *reflexivity* toepassen, nemen meer irrelevante items mee dan de teams met *reflexivity*. De teams die geen *reflexivity* toepassen, nemen in de hoog-complexe setting echter veel minder irrelevante items mee in de beslissing dan in de laag-complexe setting. Zij zijn zich blijkbaar zeer bewust van de complexiteit van de situatie, die blijkbaar noopt tot beter opletten. De onderzoekers vinden ook dat de teams die *reflexivity* toepassen een meer interactief groepsproces volgen, ook op niet geplande momenten.

Het onderzoek heeft inmiddels onder andere geleid tot het invoeren van (ongeplande) ‘*strategic time-outs*’ in de praktijk. Ook zijn er bijvoorbeeld startzinnen geformuleerd die teamleden kunnen gebruiken om interventies te plegen, omdat interventie vaak als lastig wordt ervaren. Deze vorm van co-creatie is als zeer nuttig ervaren. Tijmstra zal de aanpak zeker ook meenemen in haar rol als *director transformation* bij de NBA.

Link naar livestream: <https://www.youtube.com/live/-8qMiz3W4Xs?feature=share&t=6225>

Het effect van de status van een intern expert op de controle van complexe schattingen

Justin Leiby (University of Illinois) werkt al een aantal jaren aan een FAR-project over het effect van expertstatus op de controle van complexe schattingen, samen met Anna Gold (Vrije Universiteit Amsterdam) en Kathryn Kadous (Emory University). Het artikel is inmiddels een aantal ronden gevorderd in het reviewproces van het prestigieuze blad *The Accounting Review*.

Volgens Leiby worden veel van de factoren die te scharen zijn onder de definitie van een expert niet expliciet genoemd in de controlestandaarden. Een van die aspecten is de status van een expert. De status van een expert - niet te verwarren met competentie, want mensen in de hoogste posities zijn niet per se het meest competent - heeft volgens Leiby mogelijk grote gevolgen voor de manier waarop accountants omgaan met het advies van die expert (het gaat in het onderzoek overigens om een interne specialist van het accountantskantoor zelf).

In het onderzoek zijn drie verwachtingen getoetst aan de hand van een experiment op het gebied van een *fair value* casus met een 'agressieve' schatting van de verrekeningsvoet. De eerste verwachting is dat experts met een hoge status een grotere competentie en invloed toegedicht krijgen door accountants, waardoor meer zal worden gesteund op het advies van de expert. De tweede verwachting is dat accountants meer zullen steunen op het advies van een expert met een hoge status dan op het advies van een expert met een gemiddelde status, als de expert het *oneens* is met de schatting van de cliënt; de accountant is dan eerder geneigd om de cliënt tegen te spreken. De derde verwachting is dat in het geval een expert het eens is met de schatting van de cliënt, maar daarvoor een zwakke onderbouwing levert, dat accountants het dan eerder eens zullen zijn met experts met een hoge status dan met experts met een gemiddelde status.

De resultaten laten zien dat de eerste twee verwachtingen kloppen, maar de derde verwachting niet. Sociale status vergroot dus zowel de perceptie van de invloed als de competentie van de expert. En wanneer accountants een expertschatting ontvangen die contrasteert met de schatting van de cliënt, dan zal een accountant die expertschatting eerder gebruiken om de cliënt tegen te spreken als de expert een hoge status heeft.

Het onderzoek suggereert dat accountants niet altijd handelen zoals wordt beoogd door de controlestandaarden. Een specialist met een hoge status leidt tot een grotere gepercipieerde *competentie* door de accountant, wat in het onderzoek leidt tot meer klantvriendelijke lagere verrekeningsvoeten (als de specialist het eens is met de cliënt en een goede onderbouwing levert). Maar de resultaten laten ook zien dat een hoge specialist-status leidt tot een grotere *invloed* van de specialist, die leidt tot minder klantvriendelijke disconteringsvoeten wanneer de specialist het niet eens is met de klant. Beoordelingen van de *competentie* van de specialist staan los van de accountantsoordelen als de specialist het oneens is met de cliënt.

In het onderzoek is ook bestudeerd of accountants zich bewust zijn van de manier waarop zij signalen gebruiken die al dan niet duiden op expertise (lidmaatschap van instituten, maar ook tennisspelen met belangrijke mensen). De resultaten laten zien dat accountants zich ervan bewust zijn dat ze de status van de specialist gebruiken om te bepalen in hoeverre ze steunen op hun advies, met name

wanneer de specialist het niet eens is met de cliënt. Maar accountants zijn zich er niet van bewust dat ze status gebruiken om competentie te beoordelen.

Link naar livestream: <https://www.youtube.com/live/-8qMiz3W4Xs?feature=share&t=9681>

Paneldiscussie met young profs

Tijdens de eerste paneldiscussie, onder leiding van Wendy Groot (PwC/VU), spraken young profs Robin Beijen (Avans Hogeschool), Therese Grohnert (Maastricht University), Christian Peters (UvT) en Lena Pieper (Maastricht University) over tal van actuele onderwerpen.

Als start van de discussie werden de resultaten gepresenteerd van een FAR-onderzoek naar wat accountants en belanghebbenden op dit moment de meest belangrijke onderwerpen vinden in de accountantscontrole. Uit de reacties van bijna tachtig personen bleek dat het belang van de elf onderzochte onderwerpen (uitgedrukt in een percentage; men was gevraagd om 100 punten te verdelen) varieerde van 7,3 tot 10,7 procent. In feite worden dus alle onderwerpen ongeveer van gelijk belang geacht. De top 3 van de onderwerpen was: (1) 'het meten en verbeteren van controlekwaliteit (10,7 procent); (2) 'going concern' (10,4 procent); en (3) 'aantrekken en behouden van talent' (10,4 procent).

De onderzochte academici leggen meer de nadruk op leren en coaching en de praktijkmensen meer op diversiteit, *equity* en inclusie. De jongere respondenten leggen meer nadruk op het meten en verbeteren van de controlekwaliteit en de oudere respondenten meer op zaken als *root cause analysis*, AI en *internal control evaluations*. Het onderzoek leidde ook tot een set suggesties voor verder onderzoek, waaronder een studie naar de toereikendheid van het arbeidsaanbod van accountants (en hoe dat kan worden aangevuld).

Er volgde een discussie over de definitie van controlekwaliteit (de analogie met de vijf blinde mannen en een olifant: ze voelen allemaal iets anders, maar het is een olifant). Volgens Peters moet voor diverse doelstellingen meer duidelijkheid komen over wat van de accountant mag worden verwacht. Dat werkt volgens hem twee kanten op: "accountants kunnen het publiek onderwijzen over wat ze kunnen verwachten, bijvoorbeeld op het gebied van fraude, maar het maatschappelijk verkeer kan ook zelf meer interesse tonen". Volgens Beijen hebben praktijkmensen een prima gevoel voor wat een goede accountantscontrole is. Hij stelt een onderzoek voor waarbij accountants een specifieke controle kiezen waarover ze een zeer goed gevoel hebben ("misschien zelfs meer dan *reasonable assurance*"). De onderzoeksvraag is dan of onderzoekers dezelfde controles aanmerken als controles van de hoogste kwaliteit.

Een tweede onderwerp is het terugdringen van het verloop binnen de accountancy. Volgens Pieper liggen er veel mogelijkheden om te onderzoeken hoe on-the-job-training werkt en hoe je mensen kunt stimuleren om te blijven. Volgens Grohnert is het aanleren van de fundamentele van het vak heel belangrijk, maar het is wezenlijk om als opleider nooit de praktijk te vergeten waarvoor je opleidt. Naarmate de opleiding vordert moet de praktijk steeds beter worden gekoppeld. "Door alle actuele ontwikkelingen, onder andere op het gebied van automatisering, moet het curriculum worden

aangepast”, aldus Peters, “maar we moeten ook niet te veel willen onderwijzen. Misschien moeten we toch toe naar een basisaccountant met specialisaties.” Beijen benadrukt het belang van een flexibele accountant, die risico’s kan interpreteren. En studenten willen ook graag zien hoe wat ze leren nuttig is in de praktijk. Dat leidt tot grotere motivatie.

Volgens Pieper willen jongeren de wereld veranderen. Daar kunnen accountants een rol in spelen. Maar veel studenten begrijpen onvoldoende wat accountants doen en hoe zij kunnen bijdragen. Bovendien zijn studenten bang dat alles geautomatiseerd gaat worden. Pieper: “dan zeg ik: nee, de saaie taken worden geautomatiseerd, het werk wordt alleen maar leuker!”

Wallage sloot af met zijn vermoeden dat kunstmatige intelligentie uiteindelijk de hele accountantscontrole zal overnemen. Onder anderen Grohnert sprak haar twijfels uit over het overbodig worden van het individu: “als we controlekwaliteit niet definiëren, hoe kunnen we een computer dan instrueren om ernaar te zoeken?”

Link naar livestream: <https://www.youtube.com/live/-8qMiz3W4Xs?feature=share&t=14090>

Innovatie en oordeelsvorming

Tijdens de tweede paneldiscussie ging Jan Bouwens in gesprek met James Berridge (Saffery Champness), John Boulton (ICAEW), John Toon (Beever and Struthers en ICAEW) en Caroline Monk (Beever and Struthers). Deze experts zijn allen sterk betrokken bij innovatie, controlemethodologie en/of data analytics, ook in relatie tot de activiteiten van het *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW).

John Toon gaf aan dat de adoptie van innovatieve technologie door partners nog vaak als een risico wordt gezien. Hij vroeg zich af of partners wel de juiste personen zijn om dit soort veranderingen door te voeren en te gebruiken. Daarnaast ziet hij een tegenstrijdigheid tussen enerzijds educatie, creativiteit en enthousiasme van accountants in spé en anderzijds de checklist-gedreven geformaliseerde rigide processen waarbinnen ze moeten functioneren. Volgens Toon is dat dodelijk voor de nieuwsgierigheid, interesse en enthousiasme van de jonge accountants. Ze veranderen in robots en dat terwijl tegenwoordig de angst bestaat dat robots het werk van accountants gaan overnemen. Partners zijn ook bang voor de toezichthouder, wat het omarmen van technologie tegenwerkt.

John Boulton ziet technologie in hetzelfde perspectief als duurzaamheid: alle bedrijfsprocessen zijn ervan doordrongen. De ICAEW zorgt ervoor dat het een rol heeft gedurende het gehele kwalificatieproces als controlerend accountant. Hierbij werkt het instituut samen met de accountantskantoren aan de noodzakelijke ‘reis’ die de accountants afleggen. Boulton: “*the responsibility for quality management is with the firm, so the use of technology doesn't absolve you from any duty that you may have; technology is a resource that can help you to better manage that process.*”

Caroline Monk is van mening dat cultuur het startpunt is van een goede controle. Er loert een gevaar in om technologie als uitgangspunt te nemen. 'Nieuwsgierigheid' is het toverwoord. Technologie is de *enabler*. De routinematige taken worden overgenomen door technologie, waardoor meer tijd beschikbaar komt voor complexe kwesties. Er komt meer tijd om met de cliënt te praten. Dat is volgens Monk steeds meer vergeten tijdens de afgelopen decennia: *"to audit means to listen!"* Partners moeten ook toestaan om teams aan de slag te laten gaan met technologie. En ja, dat betekent ook dat het soms mis zal gaan.

James Berridge beaamt dat veel accountants sterk vasthouden aan de opgelegde standaarden en controlemethodologie. Als de toezichthouder het niet eens is met een inschatting, maar er wel volgens standaarden en methodologie is gehandeld, en dat goed is gedocumenteerd, dan is dat eerder acceptabel dan wanneer problemen ontstaan en niet volgens de vastomlijnde regelen der kunst is gehandeld. *"The second someone deviates from that methodology and there's an audit failure, they come down like a ton of bricks."* Toch zijn er innovatieve technologische mogelijkheden beschikbaar (onder andere *Inflow*) die zorgen voor een prima controle, bijvoorbeeld van de omzetcyclus, terwijl die niet goed passen binnen de regels. Er is dan in feite niet meer nodig om nog facturen te gaan controleren, terwijl dat wel moet volgens de regels.

Volgens Toon begrijpen partners vaak niet goed hoe technologie kan bijdragen. Zij hebben het immers zelf vroeger niet geleerd. Volgens Monk begrijpen cliënten het vaak ook onvoldoende. Het gevolg is dat men toch vaak weer doet wat het jaar daarvoor ook is gedaan.

De nieuwe accountant die adequaat kan omgaan met technologische innovatie, ook in het kader van regelgeving en controlemethodologie, is dus een schaap met vijf poten, waarbij ook nog zaken als betrouwbaarheid en ethiek een rol spelen. Volgens Monk is niet het individu maar het team het schaap met de vijf poten. En in de opleiding zal de nodige flexibiliteit moeten worden aangebracht, waardoor meer ruimte komt voor innovatie en bijvoorbeeld ook mensen met een andere achtergrond tot het beroep kunnen worden toegelaten.

Link naar livestream: <https://www.youtube.com/live/ltL16DJcsNc?feature=share&t=343>

De invloed van een 'innovation mindset' op het ontdekken van fraude

Sara Bibler en Anna Gold van de Vrije Universiteit Amsterdam doen (samen met Margaret Christ en Tina Carpenter van de University of Georgia) onderzoek naar de invloed van de zogenaamde *innovation mindset* van accountants op het ontdekken van fraude tijdens de accountantscontrole, in een data-analyse-omgeving.

Het herkennen van fraudepatronen is essentieel voor het ontwerpen van effectieve fraudeprocedures. Accountants zijn redelijk goed in staat om frauderisico's in te schatten. Het blijft echter lastig om werkzaamheden te verrichten die vervolgens fraudes effectief detecteren. Het vraagt om creativiteit van de accountant, onder andere bij het interpreteren van informatie uit data-analyse. Zowel de regelgeving als de praktijk benadrukt daarvoor het belang van het gebruiken van een

innovation mindset. Het idee achter het gebruiken van een creatieve innovation mindset is dat de accountant bij wijze van spreken in de huid van de fraudeur kan kruipen en op die manier mogelijke fraudes op het spoor kan komen.

De belangrijkste onderzoeksvraag in deze studie is of een innovation mindset leidt tot het plannen van meer effectieve controleprocedures om fraude te ontdekken. Een tweede onderzoeksvraag is of het aantal effectieve controleprocedures afneemt als de accountant tijdens het interpreteren van de controleinformatie ook alert moet zijn op het krijgen van klantinzichten. En vooral: of een innovation mindset dit negatieve effect vermindert.

Het onderzoek betrof een experiment waaraan bijna honderd accountants meewerkten. Ze kregen een casus voorgelegd waarin een fraude was verborgen. Bij de helft van de deelnemers werd de innovation mindset geprikkeld en bij de andere helft was sprake van een neutrale mindset. Van deze twee groepen kreeg weer de helft de opdracht om klantinzichten te verwerven en de helft niet. Er waren dus vier experimentele groepen. Alle deelnemers werd gevraagd controleprocedures te beschrijven. Die zijn vervolgens gecodeerd op basis van hun effectiviteit bij het ontdekken van de aanwezige fraude. De resultaten laten zien dat het prikkelen van de innovation mindset leidt tot een groter aantal effectieve procedures voor het vinden van de fraude, dan wanneer die mindset niet wordt getriggerd. De bevindingen tonen ook aan dat accountants minder effectief handelen op het gebied van fraude als zij ook moeten zoeken naar klantinzichten, tenzij de innovation mindset wordt geactiveerd.

Het onderzoek laat dus zien dat een innovation mindset belangrijk is, wat ook door internationale toezichthouders en accountantskantoren wordt gestimuleerd. De mindset zorgt er tevens voor dat het tijdens de controle additioneel alert zijn op klantinzichten niet hoeft te leiden tot een controle van lagere kwaliteit; iets waarvoor wel werd gevreesd door toezichthouders.

Link naar livestream: <https://www.youtube.com/live/ltL16DJcsNc?feature=share&t=2928>

BusySeasonTalks: het meten van het onmeetbare

Net als vorig jaar had het BusySeasonTalks-team een eigen plek binnen het congres. BST is de online 'huiskamer' waarin veelal jonge accountants wekelijks "alles bespreekbaar maken, maar dan luchtig". Ze delen ervaringen, tips en leuke verhalen en spreken met studenten, (ex)accountants, bestuurders, toezichthouders en andere geïnteresseerden. Of zoals Wallage het verwoordde: "wat is het accountantsberoep, waarom zijn we accountant, en waartoe zijn zij op aarde?"

Hosts Charlie Groen (PwC) en Mitchell de Caluwe (EY) gingen in gesprek met Claudia Marangoni (Tilburg University), Marnix Pouw (Deloitte) en Frank Verbeeten (University of Amsterdam) over het toenemende belang van niet-financiële informatie en vooral over hoe de softere zaken kunnen worden gemeten, bijvoorbeeld de 'S' (Social) van ESG.

Claudia Marangoni doet onderzoek naar 'myopic' (bijziend) gedrag. Dergelijk gedrag houdt in dat bij het nemen van beslissingen de nadruk ligt op de kortetermijnwaarde, ten koste van de waarde op langere termijn. Uit haar onderzoek blijkt dat dit gedrag ook nadelige gevolgen heeft voor de organisatiecultuur, wat vervolgens negatief uitpakt voor de financiële prestaties op termijn. Zij ziet ESG en financiële prestaties als twee kanten van dezelfde medaille.

Marnix Pouw benadrukt dat niet-financiële informatie ook nu al een belangrijk onderdeel is van veel jaarverslagen. Het belang zal toenemen, maar de fundamenteen van de financiële accountantscontrole zijn volgens hem onverminderd van toepassing op niet-financiële informatie. Accountants zullen ook hier een gefundeerde uitspraak moeten doen over het al dan niet aanwezig zijn van materiële fouten, op basis van een beoordeling van de interne beheersingssystemen en gegevensgerichte controles. Het zal ook de additionele inzet van specialisten vereisen. Maar ook dat is iets wat nu al regelmatig gebeurt.

Frank Verbeeten stelt dat het meten van niet-financiële zaken en het belonen op basis van die maatstaven niet per se gepaard hoeft te gaan met de gewenste uitkomst: het meten van innovatie wil nog niet zeggen dat het bedrijf ook daadwerkelijk innovatief wordt. Het verplicht volgen van regelgeving op het gebied van ESG gaat ook niet per definitie gepaard met langetermijnwaardecreatie. Toch ligt de nadruk van veel ondernemingen op compliance met de regels. Bijna alle cfo's vinden ESG zeer belangrijk, maar twee derde geeft aan dat ze niet over de informatie beschikken die nodig is om goede beslissingen te nemen.

De discussie spitste zich verder toe op de kennis van de accountant over businessmodellen, op wijzigende frauderisico's op het gebied van ESG, het beoordelen van de jongere generatie op *drivers* die zij zelf belangrijk vinden, het gebruik van interne en externe *surveys* als niet-financiële softe informatie (bijvoorbeeld over organisatiecultuur), en *last but not least*: je moet niet overal alles willen meten.

Link naar livestream: <https://www.youtube.com/live/O0gtAUYF6uA?feature=share&t=476>

De invloed van interne beheersingsrisico's op de accountantscontrole(kwaliteit)

Wat is de invloed van interne beheersingsrisico's op de werkzaamheden van de accountant en de daaruit voortvloeiende controlekwaliteit? Die vraag vormt een belangrijk onderdeel van het FAR-onderzoek dat werd gepresenteerd door Nina Schwaiger en Sebastian Kuhn, beiden werkzaam aan LMU Munich (Christian Hofmann van dezelfde universiteit en Jeroen van Raak van de Universiteit van Amsterdam zijn ook lid van het projectteam).

Het uitgangspunt van hun archiefonderzoek is het *audit risk model*. We weten uit eerder onderzoek dat *audit fees* en de controle-inspanningen omhooggaan (evenals de risicopremie) bij een kwalitatief lagere interne beheersing. We weten ook dat de *audit fees* positief samenhangen met controlekwaliteit. Het audit risk model lijkt te werken in de praktijk. Het gepresenteerde onderzoek

kijkt naar hoe het beheersingsrisico de aard en mix van de inzet van de accountantsarbeid (mede)bepaalt en of dat ook de controlekwaliteit beïnvloedt.

Een audit team heeft verschillende mogelijkheden om een verhoogd beheersingsrisico aan te pakken. Zo kan onder andere het aantal teamleden worden uitgebreid en kan de teamsamenstelling worden aangepast (bijvoorbeeld op basis van ervaring, functieniveau en diversiteit).

De onderzoekers gebruiken data van twee accountantskantoren uit de jaren 2017-2019. Het betreft controleinformatie van grote beursgenoteerde en de grootste niet-genoteerde Nederlandse cliënten (in totaal 430 accountantscontroles). Onder andere werkelijk bestede uren en gebudgetteerde uren, de gehanteerde uurtarieven en informatie over de controleteamsamenstelling (onder andere functieniveaus en werklast van de teamleden). De kwaliteit van de interne beheersing is gemeten aan de hand van het aantal *significant internal control deficiencies*. En de controle-inspanning is gemeten op basis van de gebudgetteerde en gewerkte uren. De controlekwaliteit is onder andere gemeten aan de hand van *accruals* (overlopende posten) en het aantal gevonden fouten.

In de onderzochte controles zijn gemiddeld drie significante deficiënties in de internal controls aangetroffen en 66 procent van de controles bevat minimaal een deficiëntie. Gemiddeld ligt het aantal bestede controle-uren 23 procent boven de gebudgetteerde hoeveelheid uren. De extra uren hangen positief samen met het gemiddelde functieniveau binnen het team en hangen negatief samen met de winstgevendheid van de controleclient (lees: lagere winst is meer uren dan gepland).

De bevindingen suggereren dat audit teams inderdaad reageren op een kwalitatief verlaagde interne beheersing (het aanwezig zijn van meer internal control deficiencies): de hoeveelheid werk per teamlid stijgt (de omvang van het team niet) en de teamleden met een hoger functieniveau gaan meer werkzaamheden verrichten. Voor wat betreft het effect op de controlekwaliteit spreken de onderzoekers over een *mixed bag* aan bevindingen. De mate van overschrijding van de gebudgetteerde uren (indien internal control deficiencies aanwezig zijn) leidt tot een daling in de *accruals* en in een lagere waarde van gevonden fouten, maar niet tot een aanpassing van de *fees*. De onderzoekers leiden wel nog een vuistregel af op basis van de data: *“there is an average of 15 percent of planned audit hours as overtime needed to keep discretionary accruals constant in the presence of ICDs”*.

Link naar livestream: <https://www.youtube.com/live/O0gtAUYF6uA?feature=share&t=3159>

Professional skepticism en het gedrag van de accountant

Kris Hardies (Universiteit Antwerpen) presenteerde de laatste stand van zaken met betrekking tot het langlopende FAR-onderzoek op het gebied van professional skepticism (een project samen met Sanne Janssen, Ann Vanstraelen en Karla Zehms). In de presentatie ging Hardies vooral in op de vraag welke factoren samenhangen met skeptisch gedrag tijdens de accountantscontrole.

Het onderzoek vond plaats onder ruim 650 accountants die een survey invulden over zichzelf, hun accountantskantoor en een van hun controlecliënten.

Met betrekking tot de geselecteerde accountantscontrole maakten de deelnemers een inschatting van de mate waarin zij acht skeptische gedragingen hadden gebruikt. Daarbij ging het bijvoorbeeld over de mate waarin zij de informatie van het management ter discussie stelden, in hoeverre ze naar extra bewijs zochten en de mate waarin zij de oordelen van hun team uitdaagden. Dat gebeurde op een meetschaal van 1-7 per gedraging. De totaalscores varieerden dus in theorie van 8 tot 56 punten. In de praktijk lagen ze tussen de 24 en 56.

Maar welke factoren hebben nu de sterkste relatie tot de skeptische acties? Hiervoor is gekeken naar persoonlijkheidskarakteristieken (onder andere persoonlijkheid, ervaring, kennis en motivatie) en naar omgevingsfactoren (bijvoorbeeld kantoorcultuur en klantkenmerken). De onderzochte omgevingsfactoren hangen het sterkst samen met de skeptische gedragingen, waarbij de sociale normen het belangrijkste zijn. Ook de focus van het accountantskantoor op professionalisme en het dienen van het publiek belang zijn hier belangrijk. Die bevindingen liggen in lijn met het belang van de kantoorcultuur voor adequate *professional skepticism*. Op het gebied van de invloedrijke persoonlijkheidskarakteristieken gaat het om de skeptische karaktertrekken, de houding en motivatie en specifieke kennis (maar algemene ervaring niet), bijvoorbeeld over de controlestandaarden.

De resultaten laten *niet* zien dat zaken als toon aan de top en het belonen van skeptisch gedrag een rol spelen, zoals vaak wel belangrijk wordt geacht. Ook het belang van de cliënt en tijdsdruk worden niet zo belangrijk gevonden.

De sterkste relaties met skeptische gedragingen zijn er dus met omgevingsfactoren. Volgens Hardies kunnen kantoren daar gelukkig meer invloed op uitoefenen, dan op het veranderen van de persoonlijkheid van accountants.

Link naar livestream: <https://www.youtube.com/live/O0gtAUYF6uA?feature=share&t=6692>

Luc Quadackers is schrijver, bedrijfsjournalist en onderzoeker bij Margila