

Een overzicht van drie studies naar de effecten van beloningsprikkel, omgevingsfactoren en persoonlijkheidskenmerken op oordeels- en besluitvorming van accountants

Herman van Brenk

Received 25 October 2017 | Accepted 16 March 2018 | Published 12 April 2018

Samenvatting

In drie onderling samenhangende studies heb ik onderzoek gedaan naar de gezamenlijke effecten van beloningsprikkel, omgevingsfactoren en persoonlijkheidskenmerken op de oordeels- en besluitvorming van accountants. Ik beargumenteer dat het belangrijk is om rekening te houden met persoonlijkheidskenmerken, omdat beloningsprikkel naar alle waarschijnlijkheid een verschillende invloed hebben op de oordeels- en besluitvorming van accountants op basis van verschillen in idiosyncratische eigenschappen van accountants. De resultaten van mijn eerste studie laten zien dat winstdeling gebaseerd op prestaties van de accountantsorganisatie leidt tot meer conservatisme in de rapporteringsbeslissingen van audit partners, maar alleen wanneer sprake is van een kleine cliënt en de accountant gevoelig is voor zowel beloningen als straffen. De resultaten van mijn tweede studie laten zien dat winstdeling gebaseerd op prestaties van de partner leidt tot minder conservatisme in de rapporteringsbeslissingen van audit partners met een hoge mate van openheid. De resultaten van mijn derde studie laten zien dat een bonus voor controlekwaliteit en hoge opdrachtdruk de controlekwaliteit van accountants met een lage drive verhogen, maar controlekwaliteit verlagen van accountants met een hoge drive. Deze uitkomsten laten consistent zien dat de effecten van beloningsprikkel niet voor iedereen op dezelfde manier van toepassing zijn. Daarom pleit ik voor een herwaardering van de rol van persoonlijkheidsverschillen in het huidige debat over maatregelen ter verbetering van controlekwaliteit.

Relevantie voor de praktijk

Accountantsorganisaties zijn met betrekking tot de winstdeling voor audit partners opgeschoven van gelijke winstdeling op basis van prestaties van de organisatie naar variabele winstdeling op basis van prestaties van de partner. Meer recent hebben deze organisaties beloningen voor controlekwaliteit ingevoerd door bonussen te verstrekken aan accountants die hebben bijgedragen aan het realiseren van kwaliteitsdoelstellingen voor controleopdrachten. Er is echter weinig bekend over de effectiviteit van deze beloningsprikkel in de controlepraktijk, terwijl winstdelingssystemen en beloningen voor controlekwaliteit belangrijke factoren zijn die de kwaliteit van controleopdrachten kunnen beïnvloeden. Dit artikel geeft een overzicht van de resultaten van drie studies over dit onderwerp en toont aan dat het belang van persoonlijkheidskenmerken van accountants is ondergewaardeerd in het huidige debat over maatregelen ter verbetering van controlekwaliteit. Zowel toezichhouders als beroepsbeoefenaars kunnen de inzichten in dit artikel benutten in hun pogingen om controlekwaliteit te verbeteren.

1. Algemene introductie

De beloning van accountants is een belangrijk thema voor beroepsbeoefenaars, regelgevers en academici, omdat beloningsprikkel van accountants de kwaliteit van een controle kunnen bedreigen (Eumediton 2010; IAASB 2014; Knechel et al. 2013b; Wyatt 2004; Zeff 2003). Het evalueren en belonen van audit partners op basis van individuele prestaties kan een audit partner stimuleren tot het

nastreven van kortetermijnbelangen (bijv. toestemmen met de cliënt) wat ten koste kan gaan van langetermijnbelangen (bijv. bijdragen aan een hoge kwaliteit van de financiële rapportage). De relatie tussen beloningsprikkel en controlekwaliteit is van cruciaal belang, omdat accountants onafhankelijk moeten zijn in hun oordeels- en besluitvorming. Controlestandaarden eisen immers onafhankelijkheid van accountants wanneer zij een oordeel vormen, want dit “versterkt het vermogen van de accoun-

tant om met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven” (NBA 2017, Standaard 200, A18). Met andere woorden, accountants zijn verplicht het publieke belang te dienen bij het controleren van de financiële overzichten van hun cliënten. Beloningsprikkels kunnen echter belangenconflicten veroorzaken die de objectiviteit van audit partners in gevaar brengen. Als zodanig worden accountantsorganisaties gestimuleerd om beloningssystemen te gebruiken die deze potentiële bedreiging mitigeren.

In dit artikel richt ik mij op twee verschillende soorten beloningsprikkels voor accountants: (1) winstdeling onder audit partners en (2) een bonus voor controlekwaliteit. Audit partners werken samen in een partnerschap waarbij zij een vergoeding ontvangen in de vorm van een aandeel in de winst van hun accountantsorganisatie. Uit eerder onderzoek blijkt dat accountantsorganisaties de winst gelijkmatig verdelen tussen audit partners op basis van prestaties van de organisatie of individueel op basis van prestaties van de partner (Coram and Robinson 2017; Knechel et al. 2013b). Naast deze twee vormen van winstdeling onder audit partners, heb ik onderzoek gedaan naar de effecten van een kwaliteitsbonus die wordt toegekend aan medewerkers die bijdragen aan het behalen van doelstellingen voor controlekwaliteit (AFM 2015; KPMG 2015). Beide soorten beloningsprikkels worden momenteel in de praktijk gebruikt, waarbij gelijkmatige winstdeling op basis van prestaties van de accountantsorganisatie en een bonus voor controlekwaliteit zijn bedoeld om accountants te stimuleren het publieke belang te dienen door middel van een toename van controlekwaliteit.

Enkele jaren geleden kwam in Nederland de beloning van accountants in het algemeen en van audit partners in het bijzonder in de schijnwerpers te staan. De reden was een afgenomen vertrouwen in het accountantsberoep als gevolg van verschillende schandalen (bijv. Imtech, Vestia) enerzijds en kritiek van de AFM anderzijds. Als reactie op deze kwesties heeft een werkgroep van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) openbare verklaringen van belanghebbenden geanalyseerd, discussiebijeenkomsten georganiseerd en accountants, toezichthouders, academici, beleggers en bestuurders geïnterviewd. Op basis van deze observaties heeft de werkgroep 53 maatregelen voorgesteld die bedoeld zijn om een positieve bijdrage te leveren aan de cultuur, mindset en kwaliteit binnen het accountantsberoep, accountantsorganisaties en individuele accountants (NBA 2014).

Wat betreft de beloning van audit partners heeft de werkgroep een op kwaliteit gebaseerde beloning aanbevolen die de audit partners ertoe aanzet een bijdrage te leveren aan de langetermijnbelangen van de accountantsorganisatie. Als zodanig is dit beloningsbeleid bedoeld om een kwaliteitsgerichte organisatiecultuur te creëren en het publieke belang te dienen (NBA 2014). De aanbeveling van de werkgroep is in overeenstemming met verschillende oproepen om de beloning van accountants te koppelen aan controlekwaliteit en hen hiermee te mo-

tiveren om controlekwaliteit te verhogen (CAQ 2016; PCAOB 2008; 2012; 2015; Peecher et al. 2013). Accountantsorganisaties hebben op deze oproepen gereageerd door medewerkers te belonen op basis van de individuele beoordeling van prestatie-indicatoren met betrekking tot controlekwaliteit (AFM 2015; 2017; EY 2015; MCA 2016; KPMG 2015; PwC 2015).

In dit artikel onderzoek ik hoe de effecten van beloningsprikkels op oordeels- en besluitvorming van accountants worden beïnvloed door omgevingsfactoren en persoonlijkheidskenmerken. Dit is belangrijk omdat uit eerder onderzoek blijkt dat de effecten van financiële beloningen op prestaties worden beïnvloed door factoren met betrekking tot de omgeving en de persoon (Bonner and Sprinkle 2002; DeZoort and Lord 1997; Libby and Luft 1993). Ik concentreer mij op twee omgevingsfactoren in dit artikel. Eerst onderzoek ik het belang van de cliënt in de context van winstdeling voor accountants. Een cliënt met een relatief hoog belang in de totale cliëntenportefeuille van de audit partner is een potentiële bedreiging voor controlekwaliteit en zou de positieve effecten van winstdeling op basis van prestaties van de accountantsorganisatie kunnen beperken. Ten tweede onderzoek ik de druk vanuit de controleopdracht (opdrachtdruk) in de context van een bonus voor controlekwaliteit. Ik definieer opdrachtdruk als een conflict tussen de druk om controlekwaliteit te verbeteren en de druk om tijdsbudgetten te realiseren. Deze conflicterende druk komt voor in de controlepraktijk (Agoglia et al. 2015; FRC 2017; IFIAR 2017; Svanberg and Öhman 2013). Zowel de kwaliteitsbonus als een hoge opdrachtdruk vormen een potentiële bedreiging voor controlekwaliteit, omdat eerder onderzoek heeft aangetoond dat beloningen en druk de potentie hebben om de scope van mensen te verkleinen en hun motivatie te ondermijnen (Amabile 1998; Deci et al. 2017; Pink 2010).

Ik beargumenteer en vind bewijs dat het belangrijk is om persoonlijkheidskenmerken van accountants in overweging te nemen bij het onderzoeken van de effecten van beloningsprikkels op oordeels- en besluitvorming. Een persoonlijkheidskenmerk is een dimensie van onderling gerelateerde attributen of facetten die relatief stabiel zijn in de tijd en die individuele verschillen beschrijven (Digman 1990; Funder 2001; John and Srivastava 1999; McCrae and Costa 2008; McCrae et al. 2005). In de aanbevelingen om de beloningsprikkels van accountants te herzien, worden individuele verschillen met betrekking tot persoonlijkheid echter niet in aanmerking genomen. Stimulansen die belangenconflicten tussen audit partner en accountantsorganisatie mitigeren (bijv. winstdeling) of prikkels die accountants stimuleren om controlekwaliteit te verhogen (bijv. kwaliteitsbonussen), worden verondersteld voor iedereen op dezelfde manier effectief te zijn (dat wil zeggen, ze zouden “one size fits all” moeten zijn). Onderzoek in zowel psychologie als management toont echter aan dat gedrag wordt bepaald door zowel de persoon als de situatie, wat aangeeft hoe belangrijk het is om ook rekening te houden met de persoon (Cable and Judge 1994;

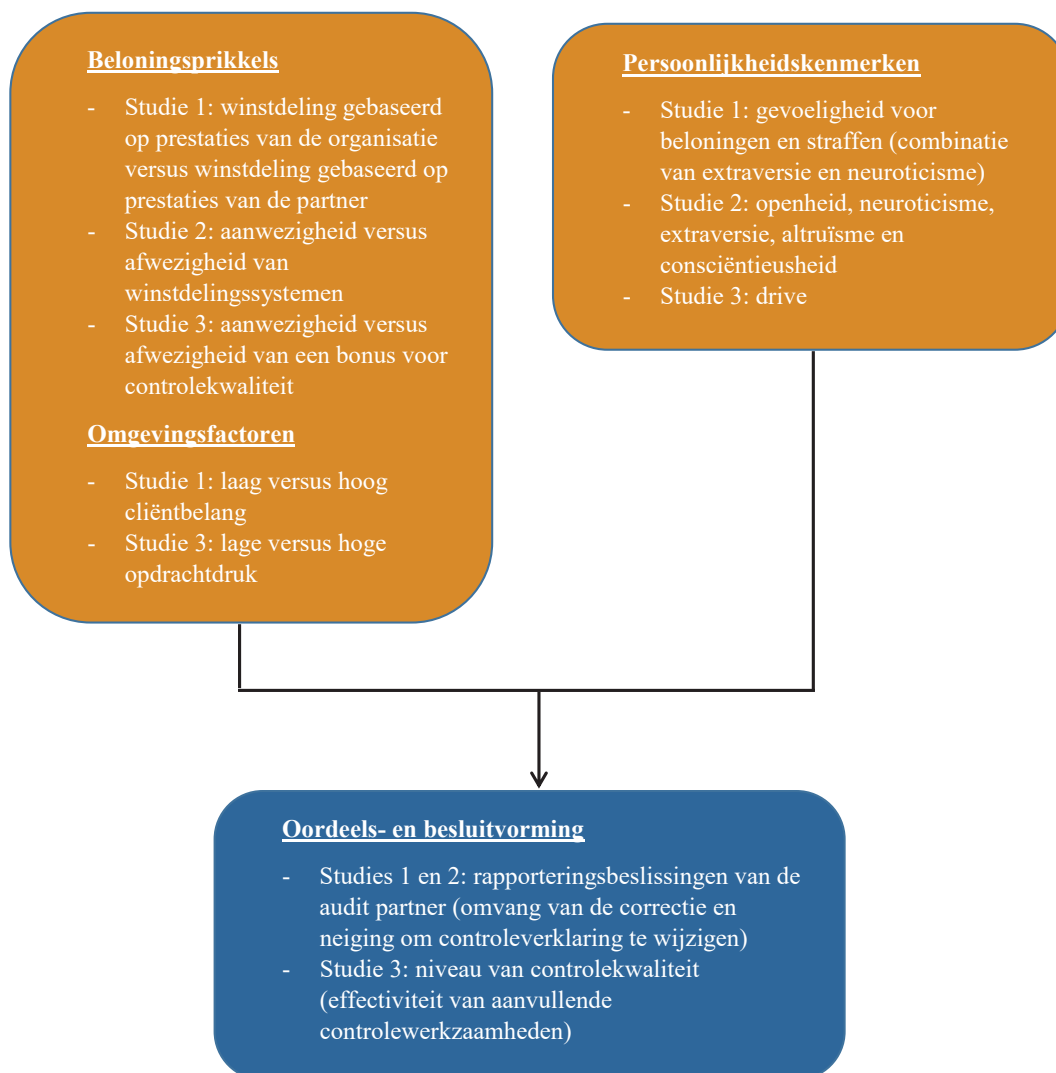
Cronbach 1975; Judge and Zapata 2015; Kenrick and Funder 1988; Kihlstrom 2013). Dat wil zeggen, mensen reageren op dezelfde omgevings- of situationele variabelen (in dit geval beloningsprikkel) verschillend op basis van verschillen in persoonlijkheidskenmerken. In de literatuur is dit gezamenlijke effect ook bekend als de “persoon-situatie”-interactie. Ik breid eerdere literatuur in auditing uit door drie onderzoeken uit te voeren naar de mate waarin de effecten van beloningsprikkel en omgevingsfactoren op oordeels- en besluitvorming worden beïnvloed door verschillen in persoonlijkheidskenmerken van accountants.

De rest van dit artikel is als volgt georganiseerd. De paragrafen 2, 3 en 4 geven een overzicht van de drie studies die ik heb uitgevoerd. Deze paragrafen vatten de theorie, methode en resultaten van elke studie samen. Paragraaf 5 presenteert een algemene conclusie van dit artikel, inclusief een korte beschrijving van praktische implicaties, beperkingen van de studies en bijdragen aan de literatuur. Figuur 1 biedt een grafisch overzicht van de variabelen die ik in de drie studies heb gebruikt.

2. Studie 1: Winstdeling, cliëntbelang en gevoeligheid voor beloningen en straffen

2.1 Theorie

In deze studie richt ik mij eerst op de effecten van belangenafstemming tussen audit partner en accountant-organisatie op de rapporteringsbeslissingen van de accountant. Dit is relevant omdat *agency theory* stelt dat belangenconflicten worden gemitigeerd wanneer er belangenafstemming is tussen agent en principaal (Eisenhardt 1989; Fama and Jensen 1983; Jensen and Meckling 1976). Ik beargumenteer dat er afstemming van belangen is tussen audit partner en accountantsorganisatie wanneer winstdeling is gebaseerd op prestaties van de organisatie en het cliëntbelang laag is, omdat audit partners door beide factoren worden gemotiveerd zich te richten op de langetermijnbelangen van de organisatie in plaats van de kortetermijnbelangen van



Figuur 1. Overzicht van de variabelen die in de drie studies zijn gebruikt.

zichzelf. Als zodanig hebben audit partners een grote kans om het publieke belang te dienen door middel van conservatieve rapporteringsbeslissingen, want de kans is kleiner dat de objectiviteit van de accountant in het gedrang komt wanneer winstdeling is gebaseerd op prestaties van de organisatie en het belang van de cliënt laag is. Winstdeling op basis van prestaties van de partner en/of een hoog cliëntbelang hebben daarentegen de potentie om beslissingen te beïnvloeden ten gunste van de kortetermijnbelangen van de audit partner (bijv. verhoging van de beloning). Daarom is er geen belangenafstemming in het geval van winstdeling op basis van de prestaties van de partner en/of een hoog cliëntbelang.

In het tweede deel van deze studie breid ik *agency theory* uit door rekening te houden met de persoonlijkheidskenmerken van accountants ten aanzien van hun gevoeligheid voor beloningen en straffen. Hiervoor sluit ik aan op *reinforcement sensitivity theory* (Corr 2004; 2009; Gray 1970). De gevoeligheid voor beloningen en straffen is berekend op basis van de persoonlijkheidskenmerken extraversie en neuroticisme. Accountants zijn gevoelig voor beloningen wanneer zij hoog scoren op beide kenmerken en gevoelig voor straffen wanneer zij laag scoren op extraversie en hoog op neuroticisme. De gecombineerde invloed van deze gevoeligheid voor beloningen en straffen is belangrijk voor audit partners, omdat zij in de praktijk worden geconfronteerd met gemixte prikkels die waarschijnlijk gezamenlijk worden geëvalueerd.

2.2 Methode

Ik heb het experiment van Cohen et al. (2011) aangepast en hun achtergrondinformatie gebruikt. De casus beschrijft een controlebevinding met een mogelijke correctie in de voorziening voor incurante voorraad van een controlecliënt in de doe-het-zelf-detailhandel. Deelnemers werd gevraagd om de rol van audit partner in te nemen en rapporteringsbeslissingen te nemen met betrekking tot de omvang van de noodzakelijke correctie en hun neiging om het oordeel over de financiële overzichten te wijzigen.

Ik heb het type winstdelingssysteem gemanipuleerd als winstdeling gebaseerd op prestaties van de organisatie versus de partner. In het geval van winstdeling op basis van prestaties van de organisatie is het percentage van de winstdeling vast voor alle audit partners, terwijl het percentage van de winstdeling afhangt van de winstgevendheid van de cliëntenportefeuille van elke audit partner in de situatie van winstdeling op basis van prestaties van de partner. Ik heb het cliëntbelang gemanipuleerd op basis van de controlevergoeding als laag versus hoog. In het geval van een laag cliëntbelang is de controlevergoeding van de cliënt in de casus ongeveer drie procent van de controlevergoeding die in de totale cliëntenportefeuille van de audit partner wordt gerealiseerd. Dit is 30 procent in de situatie van een hoog cliëntbelang.

Ik heb de persoonlijkheidskenmerken van deelnemers gemeten op basis van de Nederlandse vertaling van de *NEO-Five-Factor Inventory-3* (NEO-FFI-3). Dit is een

vragenlijst van 60 items die de eigenschappen van het vijf-factorenmodel (FFM) meet: neuroticisme, extraversie, openheid, altruïsme en consciëntieusheid. De NEO-FFI-3 vragenlijst is een verkorte versie van de NEO-PI-R en is veelvuldig gebruikt en gevalideerd in eerder onderzoek in de psychologie (bijv. Hoekstra et al. 2012; John and Srivastava 1999; McCrae and Costa 1989; 2007; 2010; Taggar and Parkinson 2007). Elk persoonlijkheidskenmerk is gemeten met 12 items op een volledig gelabelde Likert-schaal van 1 (*helemaal oneens*) tot 5 (*helemaal eens*).

Aan deze studie hebben 450 accountants meegedaan van zowel Big Four (47 procent) als niet-Big Four (53 procent) accountantsorganisaties in Nederland. Gemiddeld hebben zij 16,3 ($SD = 10,2$) jaar ervaring met het uitvoeren van controleopdrachten. De niveaus van deze deelnemers lopen uiteen van audit partner tot manager.

2.3 Resultaten

In deze studie gebruik ik twee afhankelijke variabelen die het conservatisme van de audit partner meten. De eerste is de omvang van de correctie die in de financiële overzichten moet worden verwerkt, zoals aangegeven door de deelnemers op een schaal van € 0 tot € 5 miljoen. De tweede is de neiging om de controleverklaring te wijzigen, zoals aangegeven door de mate waarin de deelnemers instemmen met een verklaring over het wijzigen van het oordeel over de financiële overzichten, gemeten op een schaal van 0 (*helemaal niet mee eens*) tot 100 (*helemaal mee eens*). De neiging om de controleverklaring te wijzigen is belangrijk in de context van mijn studie, omdat de potentiële correctie van € 5 miljoen, zoals beschreven in de casus, de uitvoeringsmaterialiteit overschrijdt.

De resultaten van deze studie bieden ondersteuning voor *agency theory*, omdat het conservatisme in de rapporteringsbeslissingen van de audit partner het hoogste is wanneer de belangen van de audit partner op één lijn liggen met de belangen van de accountantsorganisatie (in de situatie waarin winstdeling is gebaseerd op prestaties van de organisatie en het cliëntbelang laag is). Deze bevinding van conservatisme op basis van belangenafstemming wordt versterkt als ik de gevoeligheid voor beloningen en straffen van de deelnemers erbij betrek. Dat wil zeggen dat het conservatisme in de rapporteringsbeslissingen van een audit partner het hoogste is voor deelnemers die te maken hebben met belangenafstemming *en* die een hoge mate van gevoeligheid voor beloningen en straffen hebben. Daarentegen is het conservatisme in de rapporteringsbeslissingen van een audit partner lager wanneer de belangen van de audit partner en de accountantsorganisatie niet op één lijn liggen en/of deelnemers een lage gevoeligheid voor beloningen en straffen hebben.

Deze bevindingen tonen aan dat de effecten van winstdelingssystemen op de rapporteringsbeslissingen van audit partners genuanceerd zijn, waarbij het belangrijk is om rekening te houden met belangenafstemming en gevoeligheid voor beloningen en straffen. Het veranderen van variabele winstdeling in vaste winstdeling is dus geen

effectieve maatregel voor iedereen in de controlepraktijk, omdat de effectiviteit afhangt van de situatie (bijv. omvang van het cliëntbelang) en de persoon (bijv. mate van gevoeligheid voor beloningen en straffen).

3. Studie 2: Winstdeling en persoonlijkheidskenmerken

3.1 Theorie

In deze studie richt ik mij op de aanwezigheid versus afwezigheid van winstdelingssystemen en op de wijze waarop dit de rapporteringsbeslissingen van audit partners beïnvloedt op basis van verschillen in hun persoonlijkheidskenmerken. Hierbij onderzoek ik de vijf persoonlijkheidskenmerken neuroticisme, extraversie, openheid, altruïsme en consciëntieusheid. Eerder onderzoek toont aan dat deze vijf factoren de persoonlijkheidsstructuur van individuen beschrijven (Barrick and Mount 1991; Digman 1990; Funder 2001; John and Srivastava 1999; Norman 1963).

In het eerste deel van deze studie onderzoek ik de interactie tussen winstdeling en openheid. Openheid is een persoonlijkheidskenmerk dat bestaat uit de attributen fantasie, esthetiek, gevoelens, veranderingen, ideeën en waarden (McCrae and Costa 2010). Eerder onderzoek toont aan dat mensen die hoog scoren op openheid, actief op zoek zijn naar mogelijkheden om autonomie te verwerven door fantasierijk, nieuwsgierig en creatief gedrag (Barrick et al. 2013; Furnham et al. 2005). In deze studie steun ik op *cognitive evaluation theory* (Cameron 2001; Deci 1971; 1972; Deci et al. 1999; 2001; 2017; Eisenberger and Cameron 1996; Ryan and Deci 2000a; 2000b). Volgens deze theorie hebben financiële beloningen de mogelijkheid om gevoelens van autonomie te ondermijnen en de mindset van mensen te veranderen van “intrinsiek gemotiveerd” naar “gemotiveerd door geld”. Dat wil zeggen, financiële beloningen hebben de potentie om de waargenomen zelfbeschikking van mensen te beheersen. Als zodanig kunnen winstdelingssystemen het conservatisme in de rapporteringsbeslissingen van accountants ondermijnen wanneer zij hoog scoren op openheid, wat niet in het langetermijnbelang is van de accountantsorganisatie.

In het tweede deel van deze studie onderzoek ik de interactie tussen winstdeling en elk van de andere gemeten persoonlijkheidskenmerken. Hierbij maak ik gebruik van *trait activation theory* en onderzoek ik in hoeverre deelnemers hun persoonlijkheid uiten in reactie op situationele signalen in de vorm van winstdelingssystemen (Tett and Burnett 2003; Tett and Guterman 2000).

3.2 Methode

Het ontwerp van mijn experiment zoals beschreven in paragraaf 2.2 bevat ook een controlegroep. Deelnemers in de controlegroep hebben geen informatie ontvangen over het type winstdelingssysteem of het belang van de cliënt.

Ik gebruik deze controlegroep in mijn tweede studie om de incrementele effecten van winstdelingssystemen van audit partners op oordeels- en besluitvorming te onderzoeken. Dat wil zeggen dat ik mij richt op de aanwezigheid versus afwezigheid van winstdelingssystemen en onderzoek hoe de effecten ervan op het conservatisme in de rapporteringsbeslissingen van audit partners worden beïnvloed door de persoonlijkheidskenmerken van neuroticisme, extraversie, openheid, altruïsme en consciëntieusheid. Deze kenmerken zijn gemeten zoals beschreven in paragraaf 2.2.

Aan deze studie hebben 350 accountants meegedaan van zowel Big Four (43 procent) als niet-Big Four (57 procent) accountantsorganisaties in Nederland. Gemiddeld hebben zij 15,8 ($SD = 8,1$) jaar ervaring met het uitvoeren van controleopdrachten. De niveaus van deze deelnemers lopen uiteen van audit partner tot manager.

3.3 Resultaten

De resultaten van deze studie tonen aan dat deelnemers die hoog scoren op openheid een grotere neiging hebben om hun oordeel over de financiële overzichten te wijzigen dan degenen met een lage score op openheid. Echter, deze neiging wordt minder door de aanwezigheid van een winstdelingssysteem. Winstdeling van audit partners ondermijnt dus het conservatisme in de rapporteringsbeslissingen van accountants met een hoge mate van openheid. Dit ondermijnende effect wordt ondersteund door aanvullende analyses waarin de feitelijke variabele beloning van de deelnemers is gebruikt in plaats van het gemanipuleerde winstdelingssysteem in het experiment. Al met al zijn deze bevindingen in lijn met *cognitive evaluation theory*, aangezien winstdelingssystemen de mindset veranderen en de autonomie ondermijnen van accountants die hoog scoren op openheid.

Met betrekking tot de andere gemeten persoonlijkheidskenmerken tonen de resultaten geen significante interactie-effecten met winstdeling van audit partners. Dat wil zeggen dat in deze studie winstdelingssystemen geen verschillende invloed hebben op het conservatisme in de rapporteringsbeslissingen van de audit partner op basis van verschillen in neuroticisme, extraversie, altruïsme of consciëntieusheid. Als zodanig is een winstdelingssysteem dus geen situationeel signaal voor audit partners om deze eigenschappen te activeren bij het nemen van een beslissing met betrekking tot een voorgestelde correctie in de financiële overzichten.

4. Studie 3: Bonus voor controlekwaliteit, opdrachtdruk en drive

4.1 Theorie

In deze studie richt ik mij op een bonus om controlekwaliteit te verbeteren. Eerst heb ik de gezamenlijke effecten onderzocht van een bonus voor controlekwaliteit en druk

vanuit de opdracht om controlekwaliteit te leveren en tijdsbudgetten te realiseren. Op basis van *cognitive evaluation theory* (Gagné and Deci 2005; Kunz and Pfaff 2002; Ryan and Deci 2000a) verwacht ik dat beide factoren de kwaliteit van een controle kunnen ondermijnen. Dat wil zeggen, deze theorie stelt dat beloningen en druk kunnen worden gezien als extrinsieke factoren die gevoelens van autonomie en zelfbeschikking ondermijnen. Dienovereenkomstig verwacht ik de hoogste controlekwaliteit wanneer de bonus afwezig is en de opdrachtdruk laag is versus een lagere controlekwaliteit wanneer de bonus aanwezig is en/of de opdrachtdruk hoog is.

In het tweede deel van deze studie heb ik *cognitive evaluation theory* uitgebreid door te onderzoeken hoe de gezamenlijke effecten van de kwaliteitsbonus en opdrachtdruk worden beïnvloed door de drive van accountants. Drive is een persoonlijkheidskenmerk dat de mate van motivatie weergeeft die mensen hebben (Carver and White 1994; Corr 2009). Dit is een belangrijke variabele in deze studie, omdat de effecten van de kwaliteitsbonus en opdrachtdruk kunnen worden gedifferentieerd op basis van het motivatieniveau van accountants. Mijn verwachting is dat de effecten faciliterend zijn voor deelnemers met een lage drive maar ondermijnend voor deelnemers met een hoge drive.

4.2 Methode

Ik heb een experiment uitgevoerd waarbij ik dezelfde achtergrondinformatie heb gebruikt als in het experiment zoals beschreven in paragraaf 2.2. Deelnemers werd gevraagd om de rol van manager op zich te nemen en aan te geven welke aanvullende controlewerkzaamheden zij zouden uitvoeren op basis van de controlebevinding zoals beschreven in de casus. In deze studie heb ik een bonus voor controlekwaliteit en de mate van opdrachtdruk gemanipuleerd. Deze kwaliteitsbonus is gemanipuleerd als aanwezig versus afwezig. In de aanwezigheid van deze bonus wordt de accountant – zoals beschreven in de casus – gestimuleerd tot het verbeteren van controlekwaliteit door een bonus die wordt uitgedeeld wanneer de uitkomsten uit de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) positief zijn. Wanneer de kwaliteitsbonus afwezig is, hebben de resultaten van de OKB geen invloed op de beloning van de accountant in het experiment. De mate van opdrachtdruk is gemanipuleerd als hoog versus laag. In het geval van een hoge opdrachtdruk werden deelnemers geconfronteerd met een conflict tussen de druk om controlekwaliteit te verbeteren en de druk om het tijdsbudget te realiseren. Dat wil zeggen, in deze situatie was de controle slecht gepland en uitgevoerd, was er weinig tijd beschikbaar om extra werk uit te voeren en was het budget voor het afronden van de controle moeilijk te realiseren. In het geval van lage opdrachtdruk was de audit goed gepland en uitgevoerd, was er veel tijd beschikbaar om aanvullende werkzaamheden uit te voeren en was het budget eenvoudig te realiseren.

Ik heb de deelnemers gevraagd om de BIS/BAS-vragenlijst van Carver and White (1994) in te vullen. Op basis van 24 items meet deze vragenlijst twee systemen met betrekking tot motivatie: (1) het *Behavioral Inhibition System* (BIS) dat de gevoeligheid voor straffen weergeeft en (2) het *Behavioral Approach System* (BAS) dat de gevoeligheid voor beloningen weergeeft. Deze vragenlijst is veel gebruikt en gevalideerd in eerder onderzoek in de psychologie (bijv. Corr 2009; 2016; Corr and McNaughton 2012; Corr et al. 2013; Smillie et al. 2006a). De BAS bestaat uit de subschalen *Drive*, *Reward Responsiveness* en *Fun Seeking*. Ik gebruik BAS *Drive* in deze studie omdat het een persoonlijkheidskenmerk is met betrekking tot motivatie, doelgerichtheid en autonomie. Als zodanig past deze eigenschap bij de manipulaties inzake de kwaliteitsbonus en opdrachtdruk die waarschijnlijk als extrinsieke factoren worden ervaren en de motivatie van de deelnemers beïnvloeden.

Aan deze studie hebben 420 accountants meegedaan van zowel Big Four (44 procent) als niet-Big Four (56 procent) accountantsorganisaties in Nederland. Gemiddeld hebben zij 5,8 ($SD = 4,1$) jaar ervaring met het uitvoeren van controleopdrachten. De niveaus van deze deelnemers lopen uiteen van manager tot assistent.

4.3 Resultaten

De afhankelijke variabele in dit onderzoek meet controlekwaliteit op basis van de benodigde aanvullende controlewerkzaamheden zoals aangegeven door de deelnemers. Deelnemers konden een of meer van de vijf aanvullende werkzaamheden aangeven: navraag bij de cliënt, een oorzakenanalyse, twee verschillende gegevensgerichte cijferanalyses en een detailcontrole. Ik heb een algehele score voor controlekwaliteit berekend door elke werkzaamheid – gecodeerd als 1 als dit is aangegeven als een benodigde aanvullende test en 0 anderszins – te vermenigvuldigen met de effectiviteit van de werkzaamheid in het verhogen van controlekwaliteit zoals is aangegeven door een panel van deskundigen op een schaal van 1 (*niet erg effectief*) tot 7 (*zeer effectief*).

De resultaten van deze studie bieden geen ondersteuning voor de gezamenlijke effecten van de bonus voor controlekwaliteit en opdrachtdruk. De resultaten in het tweede deel van mijn onderzoek geven echter aan dat de effecten zijn gedifferentieerd wanneer rekening wordt gehouden met de drive van de deelnemers. Voor accountants met een lage drive tonen de resultaten de laagste controlekwaliteit wanneer de kwaliteitsbonus afwezig is en de opdrachtdruk laag is, terwijl controlekwaliteit toeneemt wanneer de kwaliteitsbonus aanwezig is en/of de opdrachtdruk hoog is (faciliterend effect). Voor accountants met een hoge drive is het andersom. Dat wil zeggen, de resultaten laten de hoogste controlekwaliteit zien wanneer de kwaliteitsbonus afwezig is en de opdrachtdruk laag is, terwijl controlekwaliteit afneemt wanneer de bonus aanwezig is en/of de opdrachtdruk hoog is (ondermijnend effect). Als zodanig breid ik *cognitive evaluation*

theory uit door te laten zien dat beloningen en druk de prestaties van mensen met een hoge drive ondermijnen.

Mensen met een hoge drive hebben een hogere motivatie dan mensen met een lage drive. Daarom hebben zij meer kans om beloningen en druk te ervaren als extrinsieke factoren die hun motivatie ondermijnen. Aanvullende analyses geven aan dat de meerderheid van de deelnemers aan mijn onderzoek hoog scoren op drive. Dienovereenkomstig is het faciliterende effect van de bonus voor controlekwaliteit slechts van toepassing op de minderheid van accountants (namelijk met een lage drive) en alleen wanneer de opdrachtdruk laag is. De effectiviteit van deze kwaliteitsbonus in het verhogen van controlekwaliteit is dus beperkt. Gezien de ondermijnende effecten van financiële beloningen op de motivatie van mensen, zouden accountantsorganisaties hun praktijk van het toekennen van bonussen voor controlekwaliteit kunnen heroverwegen.

5. Algemene conclusie

De resultaten van mijn drie studies, zoals beschreven in dit artikel, tonen aan dat de effecten van beloningsprikkel van accountants op oordeels- en besluitvorming verschillen op basis van verschillen in persoonlijkheid. Dit is consistent met een recente studie van Knechel et al. (2015), die aangeeft dat het relevant is om rekening te houden met de individuele audit partner. Zij tonen namelijk aan dat rapporteringsbeslissingen variëren per audit partner, wat kan worden veroorzaakt door systematische verschillen in risicotolerantie of andere idiosyncratische eigenschappen van de audit partner. Over het geheel genomen ondersteunen de uitkomsten van mijn studies eerder onderzoek in de psychologie waaruit blijkt dat gedrag wordt bepaald door zowel de persoon als de situatie (Cable and Judge 1994; Cronbach 1975; Judge and Zapata 2015; Kenrick and Funder 1988; Kihlstrom 2013). Dus, in plaats van zich te concentreren op de persoon door accountants met bepaalde persoonlijkheidskenmerken aan te nemen of op de situatie door een bepaalde werkomgeving te promoten, is het beter om te erkennen dat beide suggesties onvolledig zijn en dat er informatie nodig is over zowel de persoon als de situatie (Chatman 1989). Daarom pleit ik voor een meer evenwichtige aanpak in de maatregelen om accountants te stimuleren tot het verhogen van controlekwaliteit door zowel de persoon als de situatie in ogenschouw te nemen.

Dit artikel biedt twee belangrijke implicaties voor de praktijk. De eerste implicatie is dat winstdeling onder audit partners op basis van prestaties van de organisatie een effectieve maatregel is om de individuele kortetermijnbelangen van audit partners te mitigeren, maar alleen als het cliëntbelang laag is en de audit partner gevoelig is voor zowel beloningen als straffen. Aangezien de effectiviteit van winstdeling op basis van prestaties van de organisatie afhangt van de situatie en de persoon, is het niet eenvoudig om de geuite zorgen met betrekking tot

de winstgevende prikkels in de winstdelingssystemen van audit partners aan te pakken (IAASB 2014; Knechel et al. 2013b; PCAOB 2012). Daarom zijn aanvullende maatregelen nodig om de kortetermijnbelangen van audit partners te mitigeren die weinig gevoelig zijn voor beloningen en straffen en/of betrokken zijn bij de controle van grote cliënten. Verder onderzoek naar de effecten van mogelijke maatregelen is noodzakelijk, zoals het intensiveren van kwaliteitsreviews wanneer audit partners geconfronteerd worden met tegengestelde belangen, het creëren van leeromgevingen die intrinsieke motivatie stimuleren of het aanpassen van het businessmodel van accountantsorganisaties om de winstgevende prikkels van audit partners te elimineren.

De tweede implicatie voor de praktijk is dat een bonus voor controlekwaliteit in de huidige vorm niet effectief lijkt te zijn omdat financiële beloningen de motivatie van mensen ondermijnen. Daarom is mijn aanbeveling om de potentiële mechanismen die accountantsorganisaties kunnen gebruiken om de motivatie en autonomie van accountants te stimuleren, verder te verkennen. Een recente studie van Kadous and Zhou (2016) adresseert deze oproep door te onderzoeken of intrinsieke motivatie kan worden geactiveerd door deelnemers te vragen om uitspraken te rangschikken die verband houden met intrinsieke motieven. De resultaten van hun onderzoek tonen aan dat het activeren van intrinsieke motivatie een positieve bijdrage levert aan het professioneel scepticisme in de oordeels- en besluitvorming van accountants. Intrinsieke motivatie van accountants lijkt dus een belangrijk onderwerp te zijn voor verder onderzoek. Daarnaast kunnen accountantsorganisaties verbale beloningen gebruiken die positieve informatie over de competentie van mensen tot uitdrukking brengen. Bijvoorbeeld wanneer accountants aanzienlijk hebben bijgedragen aan het realiseren van doelstellingen voor controlekwaliteit. Eerder onderzoek toont aan dat dit type beloning de intrinsieke motivatie verhoogt (Deci et al. 2017). Toekomstig onderzoek zou de effecten van deze informatieve beloningen op de oordeels- en besluitvorming van accountants kunnen onderzoeken.

Sterke punten van mijn onderzoeksmethode zijn de gecontroleerde setting in de vorm van een experiment, sterke manipulaties zoals blijkt uit de succesvolle manipulatiechecks en een grote dataset met zeer ervaren accountants. Het is echter belangrijk om twee beperkingen in ogenschouw te nemen die kansen bieden voor toekomstig onderzoek. De eerste is dat de manipulaties in beide experimenten slechts één aspect van accountantsbeloning omvatten. Winstdeling is bijvoorbeeld gelijk voor alle audit partners in de conditie waarin winst wordt gedeeld op basis van prestaties van de organisatie of is afhankelijk van de winstgevendheid van de cliëntenportefeuille in de conditie waarin winst wordt gedeeld op basis van prestaties van de partner. Als zodanig houden deze manipulaties geen rekening met de complexiteit van de winstdelingssystemen van audit partners in de praktijk. Dat wil zeggen, accountantsorganisaties differentiëren het winstaandeel op basis van de anciënniteit van audit partners door een

“lock-step-variant” te gebruiken of hanteren meerdere prestatiemaatstaven bij het evalueren en belonen van audit partners, zoals controlekwaliteit, service, winstgevendheid en personeelsmanagement (Coram and Robinson 2017; EY 2015; PwC 2015). De tweede beperking is dat ik de gegevens online heb verzameld met behulp van Qualtrics. Als gevolg hiervan kunnen deelnemers ruis ervaren tijdens het uitvoeren van hun taken. Deelnemers kunnen bijvoorbeeld worden gestoord door een telefoongesprek tijdens het werken aan de experimentele taak of ze kunnen worden beïnvloed door collega's die na het voltooien van hun taken discussiëren over het onderzoek.

De drie studies zoals beschreven in dit artikel dragen op verschillende manieren bij aan de literatuur. Ik adresseer diverse oproepen in de literatuur voor meer onderzoek naar de winstdeling van audit partners en persoonlijkheidskenmerken van accountants, wat belangrijke inputvariabelen zijn voor controlekwaliteit (bijv. Bedard et al. 2008; DeFond and Zhang 2014; Francis 2011; Hurtt 2010; Hurtt et al. 2013; Knechel et al. 2013a; Knechel et al. 2013b; Liu and Simunic 2005; Nelson 2009; Nelson and Tan 2005). Ik breid eerdere literatuur uit door winstdeling te onderzoeken op het niveau van de individuele audit partner, aangezien eerdere studies winstdelingssystemen slechts hebben onderzocht op kantoor- en nationaal niveau (Carcello et al. 2000; Trompeter 1994). Omdat oordeels- en besluitvor-

ming op individueel niveau plaatsvindt, is het belangrijk om onderzoek te doen op het niveau van de audit partner (Bedard et al. 2008; Gul et al. 2013; Knechel et al. 2015; Tepalagul and Lin 2015; Wallman 1996). Door de effecten van een bonus voor controlekwaliteit te onderzoeken, adresseer ik verschillende oproepen om beloning te koppelen aan controlekwaliteit om accountants te motiveren de kwaliteit van hun audits te verhogen (bijv. PCAOB 2012; 2015; Peecher et al. 2013). Er is echter weinig bekend over de effectiviteit van deze beloningsvorm, omdat accountantsorganisaties pas recent zijn begonnen met het gebruik van een bonus voor controlekwaliteit (bijv. KPMG 2015; PwC 2015). Ten slotte draag ik bij aan de psychologieliteratuur door de gezamenlijke invloed van de gevoeligheid voor beloningen en straffen te onderzoeken. Terwijl eerdere studies beide gevoeligheden afzonderlijk hebben onderzocht, adresseer ik verschillende oproepen in de literatuur om de gevoeligheid voor beloningen en straffen te beschouwen als een gezamenlijk construct (bijv. Corr 2004; 2013; Campbell et al. 2003; Smillie et al. 2006b). In een omgeving met gemixte prikkels is het belangrijk om de gevoeligheid voor beloningen en straffen gezamenlijk te onderzoeken, omdat mensen zowel winsten als verliezen evalueren wanneer ze worden geconfronteerd met gemixte prikkels (Corr 2013; Hall et al. 2011; Kahneman and Tversky 1979).

-
- **Dr. H.M. van Brenk RA** is momenteel als Assistant Professor in Auditing verbonden aan Nyenrode Business Universiteit. Zijn onderzoek is gericht op oordeels- en besluitvorming van accountants en heeft betrekking op beloningsprikkels, persoonlijkheidskenmerken en indicatoren van controlekwaliteit. Dit artikel geeft een overzicht van zijn proefschrift (Van Brenk 2017). De auteur bedankt de editor en reviewers voor hun waardevolle opmerkingen en suggesties op een eerdere versie van dit artikel.
-

Literatuur

- Agoglia C, Hatfield R, Lambert T (2015) Audit team time reporting: An agency theory perspective. *Accounting, Organizations and Society* 44: 1–14. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.03.005>
- Amabile T (1998) How to kill creativity. *Harvard Business Review* 76(5): 76–87. <https://hbr.org/1998/09/how-to-kill-creativity>
- Autoriteit Financiële Markten (AFM) (2015) Dashboard 2015: Verandering en Verbetermaatregelen OOB-accountantsorganisaties. Amsterdam: AFM. Retrieved from <https://www.afm.nl/~/profmedia/files/rapporten/2015/dashboard-accountantsorg/rapport-dashboard-2015-accountants.pdf>
- Autoriteit Financiële Markten (AFM) (2017) Kwaliteit OOB-accountantsorganisaties onderzocht: Uitkomsten van onderzoeken naar de implementatie en borging van verandertrajecten bij de OOB-accountantsorganisaties en de kwaliteit van wettelijke controles bij de Big 4-accountantsorganisaties. Amsterdam: AFM. Retrieved from <https://www.afm.nl/~/profmedia/files/rapporten/2017/oob/deel-1.ashx>
- Barrick M, Mount M (1991) The big five personality dimensions and job performance: A meta-analysis. *Personnel Psychology* 44(1): 1–26. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1744-6570.1991.tb00688.x>
- Barrick M, Mount M, Li N (2013) The theory of purposeful work behavior: The role of personality, higher-order goals, and job characteristics. *Academy of Management Review* 38(1): 132–153. HYPERLINK “<https://doi.org/10.5465/amr.2010.0479>” <https://doi.org/10.5465/amr.2010.0479>
- Bedard J, Deis D, Curtis M, Jenkins J (2008) Risk monitoring and control in audit firms: A research synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27(1): 187–218. <https://doi.org/10.2308/aud.2008.27.1.187>
- Bonner S, Sprinkle G (2002) The effects of monetary incentives on effort and task performance: Theories, evidence, and a framework for research. *Accounting, Organizations and Society* 27(4–5): 303–345. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00052-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00052-6)
- Brenk H van (2017) Compensation incentives and personality traits: Three studies on their joint effects on auditor judgment and decision making. Breukelen: Nyenrode Business Universiteit, unpublished dissertation.
- Cable D, Judge T (1994) Pay preferences and job search decisions: A person-organization fit perspective. *Personnel Psychology* 47(2):

- 317–348. HYPERLINK “<https://doi.org/10.1111/j.1744-6570.1994.tb01727.x>” <https://doi.org/10.1111/j.1744-6570.1994.tb01727.x>
- Cameron J (2001) Negative effects of reward on intrinsic motivation—A limited phenomenon: Comment on Deci, Koestner, and Ryan (2001). *Review of Educational Research* 71(1): 29–42. <https://doi.org/10.3102/00346543071001029>
 - Campbell L, Simpson J, Stewart M, Manning J (2003) Putting personality in social context: Extraversion, emergent leadership, and the availability of rewards. *Personality and Social Psychology Bulletin* 29(12): 1547–1559. <https://doi.org/10.1177/0146167203256920>
 - Carcello J, Hermanson D, Huss H (2000) Going-concern opinions: The effects of partner compensation plans and client size. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 19(1): 67–77. <https://doi.org/10.2308/aud.2000.19.1.67>
 - Carver C, White T (1994) Behavioral inhibition, behavioral activation, and affective responses to impending reward and punishment: The BIS/BAS scales. *Journal of Personality and Social Psychology* 67(2): 319–333. <http://psycnet.apa.org/doi/10.1037/0022-3514.67.2.319>
 - Center for Audit Quality (CAQ) (2016) Audit quality indicators: The journey and path ahead. Washington, D.C.: CAQ. Retrieved from http://www.theqaq.org/docs/default-source/reports-and-publications/auditqualityindicators_journeyandpath2016.pdf?sfvrsn=4
 - Chatman J (1989) Improving interactional organizational research: A model of person-organization fit. *Academy of Management Review* 14(3): 333–349. <http://psycnet.apa.org/doi/10.2307/258171>
 - Cohen J, Gaynor L, Krishnamoorthy G, Wright A (2011) The impact on auditor judgments of CEO influence on audit committee independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30(4): 129–147. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10146>
 - Coram P, Robinson M (2017) Professionalism and performance incentives in accounting firms. *Accounting Horizons* 31(1): 103–123. <https://doi.org/10.2308/acch-51636>
 - Corr P (2004) Reinforcement sensitivity theory and personality. *Neuroscience and Biobehavioral Reviews* 28(3): 317–332. <https://doi.org/10.1016/j.neubiorev.2004.01.005>
 - Corr P (2009) The reinforcement sensitivity theory of personality. In: Corr P, Matthews, G (Eds) *The Cambridge handbook of personality psychology*. Cambridge University Press (New York): 347–376. <https://sangu.ge/images/PersonalityPsychology.pdf>
 - Corr P (2013) Approach and avoidance behaviour: Multiple systems and their interactions. *Emotion Review* 5(3): 285–290. <https://doi.org/10.1177/1754073913477507>
 - Corr P (2016) Reinforcement sensitivity theory of personality questionnaires: Structural survey with recommendations. *Personality and Individual Differences* 89: 60–64. <https://doi.org/10.1016/j.paid.2015.09.045>
 - Corr P, McNaughton N (2012) Neuroscience and approach/avoidance personality traits: A two stage (valuation - motivation) approach. *Neuroscience and Biobehavioral Reviews* 36(10): 2339–2354. <https://doi.org/10.1016/j.neubiorev.2012.09.013>
 - Corr P, DeYoung C, McNaughton N (2013) Motivation and personality: A neuropsychological perspective. *Social and Personality Psychology Compass* 7(3): 158–175. <https://doi.org/10.1111/spc3.12016>
 - Cronbach L (1975) Beyond the two disciplines of scientific psychology. *American Psychologist* 30(2): 116–127. <https://www.deepdyve.com/lp/psycarticles-reg/beyond-the-two-disciplines-of-scientific-psychology-i5PfbRYgAV>
 - Deci E (1971) Effects of externally mediated rewards on intrinsic motivation. *Journal of Personality and Social Psychology* 18(1): 105–115. <http://psycnet.apa.org/doi/10.1037/h0030644>
 - Deci E (1972) Intrinsic motivation, extrinsic reinforcement, and inequity. *Journal of Personality and Social Psychology* 22(1): 113–120. <http://psycnet.apa.org/doi/10.1037/h0032355>
 - Deci E, Koestner R, Ryan R (1999) A meta-analytic review of experiments examining the effects of extrinsic rewards on intrinsic motivation. *Psychological Bulletin* 125(6): 627–668. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.705.7118&rep=rep1&type=pdf>
 - Deci E, Koestner R, Ryan R (2001) Extrinsic rewards and intrinsic motivation in education: Reconsidered once again. *Review of Educational Research* 71(1): 1–27. <https://doi.org/10.3102/00346543071001001>
 - Deci E, Olafsen A, Ryan R (2017) Self-determination theory in work organizations: The state of a science. *Annual Review of Organizational Psychology and Organizational Behavior* 4: 19–43. <https://doi.org/10.1146/annurev-orgpsych-032516-113108>
 - DeFond M, Zhang J (2014) A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics* 58(2–3): 275–326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
 - DeZoort F, Lord A (1997) A review and synthesis of pressure effects research in accounting. *Journal of Accounting Literature* 16: 28–85.
 - Digman J (1990) Personality structure: Emergence of the Five-Factor Model. *Annual Review of Psychology* 41, 417–490. <https://doi.org/10.1146/annurev.ps.41.020190.002221>
 - Eisenberger R, Cameron J (1996) Detrimental effects of reward. Reality or myth? *American Psychologist* 51(11): 1153–1166. <http://psycnet.apa.org/doi/10.1037/0003-066X.51.11.1153>
 - Eisenhardt K (1989) Agency theory: An assessment and review. *Academy of Management Review* 14(1): 57–74. <http://www.jstor.org/stable/258191>
 - Eumedion (2010) Eumedion response to the European Commission’s green paper on audit policy. Amsterdam, the Netherlands: Eumedion. Retrieved from http://www.eumedion.nl/nl/public/kennisbank/consultaties/response_ec_green_paper_audit_policy.pdf
 - EY (2015) Transparency report 2015. Ernst & Young Accountants LLP. Rotterdam, the Netherlands: EY. Retrieved from <http://jaarverslag.ey.nl/media/attachments/transp-ey-vol2-2014-2015.pdf>
 - Fama E, Jensen M (1983) Agency problems and residual claims. *Journal of Law & Economics* 26(2): 327–349. <http://www.jstor.org/stable/725105>
 - Financial Reporting Council (FRC) (2017) Developments in Audit 2016/17. London: FRC. Retrieved from <https://www.frc.org.uk/getattachment/915c15a4-dbc7-4223-b8ae-cad53dbcca17/Developments-in-Audit-2016-17-Full-report.pdf>
 - Francis J (2011) A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30(2): 125–152. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50006>
 - Funder D (2001) Personality. *Annual Review of Psychology* 52: 197–221. <https://doi.org/10.1146/annurev.psych.52.1.197>
 - Furnham A, Petrides K, Tsaousis I, Pappas K, Garrod D (2005) A cross-cultural investigation into the relationships between personality traits and work values. *The Journal of Psychology* 139(1): 5–32. <https://doi.org/10.3200/JRLP.139.1.5-32>
 - Gagné M, Deci E (2005) Self-determination theory and work motivation. *Journal of Organizational Behavior* 26(4): 331–362. <https://doi.org/10.1002/job.322>

- Gray J (1970) The psychophysiological basis of Introversion-Extraversion. *Behaviour Research and Therapy* 8(3): 249–266. [https://doi.org/10.1016/0005-7967\(70\)90069-0](https://doi.org/10.1016/0005-7967(70)90069-0)
- Gul F, Wu D, Yang Z (2013) Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *The Accounting Review* 88(6): 1993–2023. <https://doi.org/10.2308/accr-50536>
- Hall P, Chong C, McNaughton N, Corr P (2011) An economic perspective on the reinforcement sensitivity theory of personality. *Personality and Individual Differences* 51(3): 242–247. <https://doi.org/10.1016/j.paid.2010.06.023>
- Hoekstra H, Ormel J, De Fruyt F (2012) NEO-PI-R: NEO-PI-R en NEO-FFI handleiding. Hogrefe Uitgevers B.V. (Amsterdam, the Netherlands).
- Hurtt R (2010) Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29(1): 149–171. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149>
- Hurtt R, Brown-Liburud H, Earley C, Krishnamoorthy G (2013) Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32(Supplement 1): 45–97. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50361>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2014) A framework for audit quality. New York: IFAC. Retrieved from <https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Crete-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2016) 2016–2017 handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. New York: IAASB. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>
- International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) (2017) Report on 2016 Survey of Inspection Findings. IFIAR. Retrieved from https://www.ifiar.org/activities/annual-inspection-findings-survey/index.php?wpdmdl=2055&ind=NZ80FsUnV_7ys3P3FxaQc3gOtiKAO703t63vvA0TQmWpPcmLMg6i2_LkQn9H395jFnb1TtKIT0zszhLl2mhhoFFhAWIdAmWTSv9F-F5a3Q7VtkV-B3jM1qRW9D8YyaB53&#zoom=100
- Jensen M, Meckling W (1976) Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3(4): 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- John O, Srivastava, S (1999) The big five trait taxonomy: History, measurement, and theoretical perspectives. In: Pervin LA, John OP (Eds) *Handbook of personality: Theory and research* (2 ed.). Guilford Press (New York): 102–138.
- Judge T, Zapata C (2015) The person–situation debate revisited: Effect of situation strength and trait activation on the validity of the big five personality traits in predicting job performance. *Academy of Management Journal* 58(4): 1149–1179. HYPERLINK “<https://doi.org/10.5465/amj.2010.0837>” <https://doi.org/10.5465/amj.2010.0837>
- Kadous K, Zhou Y (2016) How does intrinsic motivation improve auditor judgment in complex audit tasks? Working paper, Emory University. <https://ssrn.com/abstract=2576984>
- Kahneman D, Tversky A (1979) Prospect theory: An analysis of decision under risk. *Econometrica* 47(2): 263–293. <http://www.jstor.org/stable/1914185>
- Kenrick D, Funder D (1988) Profiting from controversy. Lessons from the person-situation debate. *American Psychologist* 43(1): 23–34. <http://psycnet.apa.org/doi/10.1037/0003-066X.43.1.23>
- Kihlstrom J (2013) The person-situation interaction. In: Carlston D, *Oxford handbook of social cognition*. Oxford University Press (New York): 786–805.
- Knechel W, Krishnan G, Pevzner M, Shefchik L, Velury U (2013a) Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32(Supplement 1): 385–421. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50350>
- Knechel W, Niemi L, Zerni M (2013b) Empirical evidence on the implicit determinants of compensation in Big 4 audit partnerships. *Journal of Accounting Research* 51(2): 349–387. HYPERLINK “<https://doi.org/10.1111/1475-679X.12009>” <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12009>
- Knechel W, Vanstraelen A, Zerni M (2015) Does the identity of the engagement partners matter? An analysis of audit partner reporting decisions. *Contemporary Accounting Research* 32(4): 1443–1478. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12113>
- KPMG (2015, December 18) Recognition of firmwide contributions to advancing audit quality.
- Kunz A, Pfaff D (2002) Agency theory, performance evaluation, and the hypothetical construct of intrinsic motivation. *Accounting, Organizations and Society* 27(3): 275–295. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00031-9](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00031-9)
- Libby R, Luft J (1993) Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation and environment. *Accounting, Organizations and Society* 18(5): 425–450. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90040-D](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90040-D)
- Liu X, Simunic D (2005) Profit sharing in an auditing oligopoly. *The Accounting Review* 80(2): 677–702. <https://doi.org/10.2308/accr.2005.80.2.677>
- McCrae R, Costa Jr P (1989) Reinterpreting the Myers-Briggs Type Indicator from the perspective of the Five-Factor Model of personality. *Journal of Personality* 57(1): 17–40. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6494.1989.tb00759.x>
- McCrae R, Costa Jr P (2007) Brief versions of the NEO-PI-3. *Journal of Individual Differences* 28(3): 116–128. <http://psycnet.apa.org/doi/10.1027/1614-0001.28.3.116>
- McCrae R, Costa Jr P (2008) Empirical and theoretical status of the Five-Factor Model of personality traits. In: Boyle G, Matthews G, Saklofske D (Eds) *The SAGE Handbook of Personality Theory and Assessment* (Vol. 1: Personality Theories and Model) The Cromwell Press Ltd. (Trowbridge): 273–294.
- McCrae R, Costa Jr P (2010) NEO Inventories for the NEO Personality Inventory-3 (NEO-PI-3), NEO Five-Factor Inventory-3 (NEO-FFI-3) and NEO Personality Inventory-Revised (NEO PI-R) Professional Manual. PAR (Lutz, FL).
- McCrae R, Martin T, Costa P (2005) Age trends and age norms for the NEO Personality Inventory-3 in adolescents and adults. *Assessment* 12(4): 363–373. <https://doi.org/10.1177/1073191105279724>
- Monitoring Commissie Accountancy (MCA) (2016) Veranderen in het publiek belang. Amsterdam, the Netherlands: MCA. Retrieved from <http://www.monitoringaccountancy.nl/wp-content/uploads/2016/11/Eerste-Verslag-Monitoring-commissie-Accountancy.pdf>
- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) (2014) In het publiek belang: Maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole. Amsterdam: NBA. Retrieved from https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/in_het_publiek_belang_rapport_25_september_2014.pdf

- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) (2017) Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) Retrieved from <https://www.nba.nl/tools/hra-2017/>
- Nelson M (2009) A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28(2): 1–34.
- Nelson M, Tan H-T (2005) Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 24(Supplement): 41–71. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.1>
- Norman W (1963) Toward an adequate taxonomy of personality attributes: Replicated factor structure in peer nomination personality ratings. *Journal of Abnormal and Social Psychology* 66(6): 574–583. <http://psycnet.apa.org/doi/10.1037/h0040291>
- Peecher M, Solomon I, Trotman K (2013) An accountability framework for financial statement auditors and related research questions. *Accounting, Organizations and Society* 38(8): 596–620. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.07.002>
- Pink D (2010) *Drive. The surprising truth about what motivates us.* Riverhead Books (New York, NY).
- PricewaterhouseCoopers (PwC) (2015) Our focus on audit quality. Retrieved from <https://www.pwc.com/us/en/audit-assurance-services/publications/assets/pwc-2015-audit-quality-report.pdf>
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2008) Report on the PCAOB's 2004, 2005, 2006, and 2007 inspections of domestic annually inspected firms. Washington, D.C.: PCAOB. Retrieved from https://pcaobus.org/Inspections/Documents/2008_12-05_Release_2008-008.pdf
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2012) Staff audit practice alert no. 10. Maintaining and applying professional skepticism in audits. Washington, D.C.: PCAOB. Retrieved from http://pcaobus.org/standards/qanda/12-04-2012_sapa_10.pdf
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2015) Concept release on audit quality indicators. Washington, D.C.: PCAOB. Retrieved from http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf
- Ryan R, Deci E (2000a) Intrinsic and extrinsic motivations: Classic definitions and new directions. *Contemporary Educational Psychology* 25(1): 54–67. <https://doi.org/10.1006/ceps.1999.1020>
- Ryan R, Deci E (2000b) Self-determination theory and the facilitation of intrinsic motivation, social development, and well-being. *American Psychologist* 55(1): 68–78. <http://psycnet.apa.org/doi/10.1037/0003-066X.55.1.68>
- Smillie L, Jackson C, Dalgleish L (2006a) Conceptual distinctions among Carver and White's (1994) BAS scales: A reward-reactivity versus trait impulsivity perspective. *Personality and Individual Differences* 40(5): 1039–1050. <https://doi.org/10.1016/j.paid.2005.10.012>
- Smillie L, Pickering A, Jackson C (2006b) The new reinforcement sensitivity theory: Implications for personality measurement. *Personality and Social Psychology Review* 10(4): 320–335. https://doi.org/10.1207/s15327957pspr1004_3
- Svanberg J, Öhman P (2013) Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal* 28(7): 572–591. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2012-0761>
- Taggar S, Parkinson J (2007) Personality tests in accounting research. *Journal of Human Resource Costing & Accounting* 11(2): 122–151. <https://doi.org/10.1108/14013380710778776>
- Tepalagul N, Lin L (2015) Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 30(1): 101–121. <https://doi.org/10.1177/0148558X14544505>
- Tett R, Burnett D (2003) A personality trait-based interactionist model of job performance. *Journal of Applied Psychology* 88(3): 500–517. <http://psycnet.apa.org/doi/10.1037/0021-9010.88.3.500>
- Tett R, Guterman H (2000) Situation trait relevance, trait expression, and cross-situational consistency: Testing a principle of trait activation. *Journal of Research in Personality* 34(4): 397–423. <https://doi.org/10.1006/jrpe.2000.2292>
- Trompeter G (1994) The effect of partner compensation schemes and generally accepted accounting principles on audit partner judgment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 13(2): 56–68.
- Wallman S (1996) The future of accounting, part III: Reliability and auditor independence. *Accounting Horizons* 10(4): 76–97.
- Wyatt A (2004) Accounting professionalism - They just don't get it! *Accounting Horizons* 18(1): 45–53. <https://doi.org/10.2308/acch.2004.18.1.45>
- Zeff S (2003) How the U.S. accounting profession got where it is today: Part II. *Accounting Horizons* 17(4): 267–286. <https://doi.org/10.2308/acch.2003.17.4.267>