

Een pleidooi voor veldonderzoek in auditing

Enkele aanknopingspunten

Dr. J.R.H.J. van Kuijck

1 Inleiding

De kwaliteit van oordeelsvorming van accountants is van cruciaal belang voor de kwaliteit van audits. Derhalve is dit onderwerp reeds meer dan twee decennia object van onderzoek geweest in de internationale auditing-literatuur. Terwijl de onderzoeksinteresse in de auditing journals in de jaren tussen circa 1970 en 1990 hoofdzakelijk was gericht op de technische aspecten van audits hebben onderzoekers zich de laatste jaren ook gericht op de beheersingsaspecten (control) van de oordeelsvorming van auditors (Chow e.a., 1988; McNair, 1991). Deze ontwikkeling is gepaard gegaan met een groeiend besef dat de onderzoeksresultaten uit het gebied van management control ook bruikbaar kunnen zijn in het relatief nog jonge auditingvakgebied. Voorbeelden van studies die kenmerkend zijn voor deze onderzoeksstroming zijn onder andere de studies van McNair (1991), Birnberg and Heiman-Hoffman (1993), Otley and Pierce (1996) en Van Kuijck (1999).

Dit artikel gaat in op een aantal aspecten die van belang zijn bij het opzetten van veldonderzoek naar de beheersing van de kwaliteit van oordeelsvorming van auditors. Deze aspecten zijn geïdentificeerd op basis van de literatuurstudie in Van Kuijck (1999)¹. Deze studie richtte zich met name op de operationele beheersing van oordeelsvor-

ming van auditors en in het bijzonder op het effect van opleidings- en ervaringsachtergronden van auditors in de beginjaren van hun carrière. Om het veldonderzoek in de betreffende studie te kunnen uitvoeren was het noodzakelijk de aspecten te identificeren die mogelijk een effect hebben op de zuivere meting van de oordeelsvorming in een concrete praktijksituatie. In dit artikel worden deze aspecten gepresenteerd als aanknopingspunten voor het opzetten van veldonderzoek in het auditing-vakgebied.

De structuur van dit artikel is als volgt. In paragraaf 2 wordt gepleit voor het doen van veldonderzoek in het hiervoor beschreven onderzoeksgebied. Vervolgens zal in de daarop volgende paragrafen aandacht worden besteed aan de aanknopingspunten voor het opzetten van veldonderzoek. In paragraaf 3 wordt gestart met het model dat men in de auditing-literatuur veelal hanteert bij het conceptualiseren van kennisverwerving en paragraaf 4 bespreekt in het verlengde van dit model de notie dat ervaring en kennis gerelateerd zijn aan specifieke domeinen. Paragraaf 5 vormt een andere nuancering op het gepresenteerde model door het feit dat mogelijk onzuiverheden kunnen bestaan in de oordeelsvorming. Vervolgens beschrijft paragraaf 6 de relatie tussen taakkenmerken en de kwaliteit van de oordeelsvorming. In paragraaf 7 worden enkele vormen van actieve taakbeheersing besproken waarmee de kwaliteit van de oordeelsvorming positief kan worden beïnvloed. In paragraaf 8 wordt een aantal contextuele variabelen beschreven die mogelijk zuivere meting van de kwaliteit van de oordeelsvorming verhinderen. Het artikel wordt afgesloten in paragraaf 9.

2 Achtergrond

In het verleden is de kwaliteit van de oordeelsvorming van auditors veelal onderzocht in laboratorii-

Dr. J.R.H.J. van Kuijck RA RC is werkzaam als senior manager bij KPMG Assurance Support & Research en via het KPMG Steunpunt Afstudeerstages Universiteiten begeleidt hij studenten van diverse universiteiten. Tevens is hij verbonden als docent aan de postdoctorale Operational Auditing opleiding van de Universiteit van Amsterdam en de CMA-opleiding van de Vrije Universiteit. Daarnaast is hij actief in diverse commissies van het Institute of Internal Auditors (IIA).

umstudies. Echter, de keuze kan ook worden gemaakt om dit te doen door middel van een veldonderzoek. Er kunnen twee argumenten worden onderscheiden voor een dergelijke keuze.

Ten eerste, veldonderzoek kan potentiële problemen met een onrealistische experimentele opzet voorkomen. In laboratoriumstudies worden veelal experimentele taken geconstrueerd of settings gecreëerd die in de realiteit niet voorkomen en dus te veel abstraheren van de werkelijkheid. Veldstudies kunnen het empirische onderzoeksontwerp op verschillende manieren verrijken mede door onderzoeksresultaten uit empirische studies te valideren of te verwerpen. Als voorbeeld kunnen de onderzoeksresultaten ten aanzien van het bestaan van recency-effecten dienen². Onderzoekers stelden dat de in de praktijk geldende procedures ten aanzien van de wijze waarop bewijsmateriaal wordt geëvalueerd, zouden moeten worden gewijzigd. Echter, recente studies op dit gebied tonen aan dat in feitelijke audit settings er geen redenen zijn om het beleid te wijzigen aangezien er in de alledaagse praktijk omstandigheden aanwezig zijn die het ontstaan van recency-effecten mitigeren (Kennedy, 1993; Cushing en Ahlwat, 1996).

Ten tweede, de hedendaagse notie in het auditing-onderzoek is dat geldige studies realistische subjecten moeten hebben uit de praktijk. Arnold en Sutton (1997) stellen dat 'laboratory studies may even be breeding a unified set of unmotivated subjects who may behave differently than they would in actual practice, which may lead to poor external validity'. Derhalve is het noodzakelijk dat ervaring wordt verkregen met veldonderzoek, hetgeen een enorme potentie heeft.

Samengevat, de bovenstaande argumenten onderstrepen het belang van veldonderzoek in de praktijk.

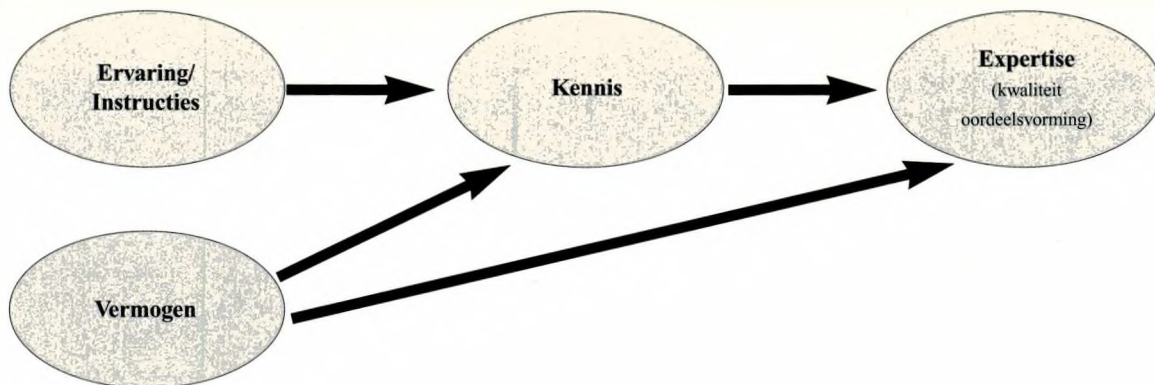
Ofschoon het belang van het doen van veldonderzoek wordt onderkend in de literatuur, worden de resultaten van dit type onderzoek niet veel gepubliceerd in de gerenommeerde tijdschriften. Shields (1997) voerde enkele jaren geleden nog een review uit op de accountingsliteratuur in zes toonaangevende accounting journals³, teneinde vast te stellen hoeveel veldstudies waren gepubliceerd. Shields constateerde dat dit aantal gering was ondanks de roep in de literatuur om meer veldstudies. Hij gaf daarvoor als mogelijke redenen: '(1) Lack of colleagues with which to team, (2) lack of incentives (annual research performance reviews, short time for tenure and promotion), (3) lack of access to good sites and (4) the journals' editorial styles and preferences.' Aan deze redenen kan worden toegevoegd dat de negatieve houding ook het resultaat kan zijn van traditionele

vooroordelen die dit type onderzoek onterecht zien als soft onderzoek (zie ook Yin, 1989). Maar er zijn ook enkele problemen die inherent zijn aan veldstudies.

In essentie vormen de gegeven omstandigheden in veldstudies mogelijk problemen bij het realiseren van een zuivere meting van het effect van de onafhankelijke variabelen op de afhankelijke variabele. Derhalve moet de onderzoeker in veldstudies bijzonder veel aandacht besteden aan bedreigingen van de interne validiteit. Immers, als de causale relatie niet zuiver kan worden gemeten dan kunnen uiteindelijk geen geldige conclusies worden getrokken. Concreet betekent dit dat de onderzoeker tijdens het onderzoek voorzieningen moet treffen om de interne validiteit te waarborgen. Hierdoor kan het mogelijk zijn dat afgeweken moet worden van de oorspronkelijke onderzoeksopzet. Dit type onderzoek wordt veelal aangeduid met de term quasi-experimenteel onderzoek (Cook en Campbell, 1979; Brownell, 1995; Ryan e.a., 1992).

In aanvulling op het voorgaande kan worden gesteld dat in vergelijking met laboratoriumstudies het lastiger is om alle relevante variabelen in de realiteit te beheersen. Aangezien de onderzoeker geen directe invloed heeft op de variabelen die de afhankelijke variabele beïnvloeden, zijn quasi-experimenten dan ook veel risicovoller (Brownell, 1995) en zullen zij nooit de interpretatie-exclusiviteit van gerandomiseerde onderzoeksopzetten bereiken. Derhalve moet de onderzoeker het verlies aan kwaliteit van de causale relaties minimaliseren en zich bewust zijn van het feit dat hij de ambiguïteit bij de interpretatie van resultaten moet accepteren (zie ook Cook en Campbell, 1979). Uiteraard zullen in de onderzoeksopzet de specifieke bedreigingen ten aanzien van de causale relaties expliciet moeten worden gemaakt en moet worden aangegeven hoe men ermee denkt om te gaan. Een gebruikelijke manier om hiermee om te gaan is dan ook om verschillende onderzoeksmethoden tegelijkertijd te gebruiken (zie ook Van Kuijk, 1999). Een dergelijke aanpak bij veldonderzoek naar de kwaliteit van oordeelsvorming wordt ook onderschreven door Arnold en Sutton (1997).

In de volgende paragraaf zal worden gestart met de beschrijving van de aspecten waarmee men rekening dient te houden bij het opzetten van veldonderzoek naar de kwaliteit van oordeelsvorming. Als eerste wordt aandacht besteed aan de conceptualisering van de kennisverwerving van auditors, de basis voor de aansturing.



Figuur 1: Model van kennisverwerving

3 Model van kennisverwerving

Het onderzoek naar de verwerving van audit-expertise en de effecten van kennis op de kwaliteit van oordeelsvorming is uitvoerig beschreven in de auditing-literatuur. Daarbij wordt veelvuldig gebruikgemaakt van het model van kennisverwerving van Libby en Luft (1993). In dit model bepalen ervaring en algemeen probleemoplossend vermogen het verkrijgen van kennis. Voorts bepalen (algemeen probleemoplossend) vermogen en kennis op hun beurt audit-expertise of kwaliteit van oordeelsvorming. Bonner en Walker (1994) pasten het model aan door de toevoeging van instructies aan ervaring. Figuur 1 geeft het model van kennisverwerving weer.

De ontwikkeling van superieure oordeelsvorming (expertise) is een gradueel proces dat gedurende jaren plaatsvindt en uiteindelijke beginnelingen verandert in experts. Vandaar dat expertise niet een absoluut maar een relatief begrip is. Gibbins (1988) heeft getracht expertise in het auditing-vakgebied te conceptualiseren in verschillende fasen. In navolging geven Bedard en Chi (1993) de volgende fasen van expertise weer:

- *Naive as to the task*: An individual who knows nothing about the task, or at least has neither been taught about it nor experienced it.
- *Educated as to the task*: An individual who has developed an explicit and mostly conscious knowledge structure of the task.
- *Experienced as to the task*: The individual learning is more concrete, in response to the incentives and constraints of the actual situation.
- *Expert as to the task*: Because of what he or she is doing, the individual is recognised by others as an expert.

Bij de bestudering van cognitieve processen wordt een onderscheid gemaakt tussen declaratieve ken-

nis en procedurele kennis. Declaratieve kennis heeft betrekking op kennis van feiten en definities, terwijl procedurele kennis regels en stappen betreft die noodzakelijk zijn om taken te kunnen uitvoeren. Het eerste type moet aanwezig zijn alvorens procedurele kennis kan worden verkregen. In het auditing-vakgebied wordt veelal basis declaratieve kennis verkregen door formele opleiding, terwijl procedurele kennis later gedurende de professionele carrière wordt verkregen (Waller en Felix, 1984). Deze beide typen kennis worden gebruikt bij de oordeelsvorming en het nemen van beslissingen. Om beslissingen te kunnen nemen worden namelijk nieuw verzamelde gegevens of ervaringen gecombineerd met in het geheugen opgeslagen declaratieve en procedurele kennis. Als de uitkomst van de besluitvorming leidt tot nieuwe kennis zal deze vervolgens worden toegevoegd aan het geheugen.

Uit psychologisch onderzoek blijkt dat er een tweetal verschillen bestaat tussen mensen met meer expertise in een specifiek domein en mensen met minder expertise.

Ten eerste zijn er bij experts meer gegevens opgeslagen in het geheugen en bezitten zij relatief gezien meer procedurele kennis (Ashton en Ashton, 1995). Dit weerspiegelt zich in de meer accurate en meer ingewikkelde kennisstructuren, die op hun beurt de experts ondersteunen bij het verwerken van nieuw verzamelde gegevens tot informatie.

Ten tweede tonen studies aan dat meer ervaren auditors meer inferenties maken welke hen in staat stellen te abstraheren van feitelijkheden en meer gebruik te maken van allesomvattende concepten (zie Biggs e.a., 1988; Bouwman, 1982). Voorts blijkt uit onderzoek dat experts meer specifieke declaratieve kennis bezitten, bijvoorbeeld met betrekking tot atypische fouten (Tubbs, 1992; Choo en Trotman, 1991).

Declaratieve kennis wordt niet alleen verkre-

gen via formele opleiding, maar ook via ervaring opgedaan in een specifieke omgeving (of domein). Ervaring kan leiden tot kennis omtrent bepaalde feiten, zoals fouten en onregelmatigheden, schattingen van de kans op bepaalde gebeurtenissen en specifieke karakteristieken van bedrijfstak en cliënt. Bovendien wordt in de psychologie gesteld dat elk kennisdomein zijn eigen conceptueel kennisraamwerk heeft. Als gevolg van deze verschillen tussen experts en beginnelingen is het algemeen geaccepteerd dat de kwaliteit van de oordeelsvorming verbetert wanneer de auditor in een specifiek domein werkzaam is. Dit gegeven is van wezenlijk belang bij veldonderzoek naar de kwaliteit van oordeelsvorming.

In de volgende paragraaf zal worden ingegaan op het feit dat expertise domeinspecifiek is.

4 Domeinspecifieke expertise

Audits worden telkens in een andere omgeving uitgevoerd. Als gevolg hiervan zijn kennis omtrent audit-taken alsmede kennis van de omgeving waarin de taken moeten worden uitgevoerd belangrijke determinanten voor een effectieve audit. In de auditing-literatuur wordt een onderscheid gemaakt tussen taakspecifieke kennis en omgevingskennis. Deze classificatie is thans algemeen aanvaard en geeft wellicht de verklaring voor de gemengde onderzoeksresultaten in verschillende studies naar de kwaliteit van oordeelsvorming (zie ook Wright, 1988). In eerste instantie werd op grond hiervan onderkend dat verschillen in taken mogelijk een effect hadden op de kwaliteit van de oordeelsvorming. Bonner (1990) stelt bijvoorbeeld dat het expliciet onderkennen van taakverschillen waarschijnlijk de generaliseerbaarheid van resultaten in studies naar het oordeelsvormingsproces zal verhogen. Dit is ook bevestigd door Colbert (1989) die na een review van vele studies concludeerde dat taakspecifieke kennis van groter belang is dan algemene kennis. Als gevolg hiervan is een classificatie van audit-taken op grond van onderliggende karakteristieken dan ook gewenst in auditing-onderzoek.

In latere jaren werd duidelijk dat taakspecifieke kennis in sommige situaties wel en in sommige situaties niet leidde tot een betere kwaliteit van de oordeelsvorming. De oorzaak werd gezocht in het bestaan van een mogelijk effect van de verschillende omgevingen waarin de taken werden uitgevoerd. Op grond van dit inzicht worden kennis- en ervaringseffecten met betrekking tot de audit-omgeving thans opgesplitst in bedrijfstakspecifiek en cliëntspecifiek (Bonner en Lewis, 1990). De bedrijfstakspecifieke ervaring en kennis heeft betrekking op audit-ervaring in een specifieke

bedrijfstak, terwijl cliëntspecifieke ervaring en kennis verwijst naar cliëntkarakteristieken. Naast deze kennistypen speelt in auditing ook kennis van accounting een rol. De resultaten van Nelson (1993) geven bijvoorbeeld duidelijk aan dat verschillen in kennis omtrent accounting een effect hebben op de prestaties in een ratioanalyse. Dit betekent dat ook deze kennis expliciet moet worden meegenomen in het onderzoek naar de oordeelsvorming.

Samengevat, met deze domeinspecifieke ervarings- en kennisgebieden dient expliciet rekening te worden gehouden bij de bestudering van de kwaliteit van de oordeelsvorming. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen taak- en omgevingspecifieke domeinen. De volgende paragraaf gaat in op mogelijke onzuiverheden die kunnen bestaan in de oordeelsvorming.

5 Onzuiverheden in oordeelsvorming

Het eerder beschreven model van kennisverwerking onderkent duidelijk de determinanten van expertise. Kennis omtrent de relaties die leiden tot superieure oordeelsvorming zijn van vitaal belang om de kwaliteit ervan te kunnen beheersen. In aanvulling op dit model moet worden bedacht dat een oordeel ook onzuiver kan zijn.

In de auditing-literatuur is signaleerd dat de zuiverheid van de oordeelsvorming van auditors wordt beïnvloed door zogenaamde 'anchoring en adjustment'-heuristieken. In de psychologie is theorie en bewijs voor het bestaan van dergelijke heuristieken (zie o.a. Hogarth en Einhorn, 1992). Er bestaan zogenaamde recency-effecten. Deze effecten verwijzen naar het fenomeen waarbij de volgorde waarin korte series van complex en gemengd bewijsmateriaal worden geëvalueerd ervoor zorgen dat auditors in de uiteindelijke besluitvorming meer gewicht toekennen aan laatstelijk verkregen bewijs (Asare, 1992; Messier, 1992). De focus van de beslisser op niet relevante taakvariabelen, zoals de volgorde van het bewijs, kunnen de kwaliteit van de oordeelsvorming dan ook negatief beïnvloeden. Op grond van het feit dat auditors informatie op een sequentiële manier verwerken en slechts een beperkte informatieverwerkende capaciteit hebben mag duidelijk zijn dat de uiteindelijke beslissingen die tot stand komen onzuiver kunnen zijn.

Onderzoekers op het auditing-vakgebied hebben veel gebruikgemaakt van de psychologischeliteratuur om beter inzicht te krijgen in dit fenomeen. De aandacht is in belangrijke mate gericht op de verklaring van onzuiverheden in de oordeelsvorming van mensen (Arnold en Sutton, 1997). De afgelopen jaren is in verschillende studies onder-

zoek gedaan naar recency-effecten in de besluitvorming en het signaleren van omstandigheden die het ontstaan van deze effecten mogelijk mitigeren. Kennedy (1993) stelt dat recency-effecten een inspanningsgerelateerde onzuiverheid betreffen die kan worden verminderd door maatregelen te nemen die de beslisser stimuleren om meer inspanning te verrichten. Het blijkt dat een grotere accountability (verantwoordelijkheidsbesef) van de beslisser een van de factoren is die het ontstaan van de genoemde effecten mitigeren⁴.

Accountability kan worden gedefinieerd als het bestaan van sociale druk om de eigen beslissing te rechtvaardigen jegens derden (Tetlock, 1985). Volgens Kennedy (1993) is accountability, of deze nu zelf is opgelegd, door de superieuren of door de organisatiestructuur, een belangrijke factor in het mitigeren van recency-effecten. Bijvoorbeeld Cushing en Ahlawat (1996) stelden vast dat het documenteren van de motivatie voor een beslissing (justificatie) het ontstaan van recency-effecten in volgtijdelijke audit-beslissingen kan mitigeren. Zij stellen dat vervolgonderzoek zou moeten bouwen op deze inzichten. In aanvulling hierop tonen de resultaten van Messier en Tubbs (1994) aan dat ook ervaring recency-effecten in individuele oordeelsvorming mitigeren.

In het voorgaande is gesteld dat onzuiverheden in de oordeelsvorming kunnen bestaan en dat in de omgeving allerlei omstandigheden het ontstaan van bijvoorbeeld recency-effecten kunnen mitigeren. Kennis omtrent deze omstandigheden kan helpen bij de inschatting van het ontstaan van onzuiverheden in de oordeelsvorming in een specifiek veldonderzoek.

In paragraaf 4 werd reeds aangegeven dat taak-specifieke kennis van belang is. In de navolgende paragraaf zal hier dieper op worden ingegaan.

6 Taak karakteristieken

Het is niet verbazingwekkend dat onderzoekers in het auditing-vakgebied zich hebben geconcentreerd op verschillen in de kwaliteit van oordeelsvorming tussen ervaren en onervaren auditors. Een reden hiervoor is onder andere dat ervaren auditors in een organisatie relatief schaars zijn en daardoor relatief gezien duurder zijn dan onervaren auditors. Als gevolg hiervan bestaat er een economisch motief om te zoeken naar een juiste fit tussen taken en auditors. In de auditing-literatuur is substantieel aandacht besteed aan ervaringsverschillen. Literatuur-reviews van deze studies geven aan dat de resultaten gemengd zijn (Colbert, 1989; Choo, 1989). Eerder stelden Abdolmohammadi en Wright (1987) al voor om verschillen in taakcomplexiteit expliciet te beschouwen teneinde verschil-

len in de kwaliteit van oordeelsvorming beter te kunnen identificeren.

Keen en Morton (1978) stellen dat variabelen zoals probleemstelling, alternatieve oplossingsrichtingen en niveau van expertise en inzicht dat nodig is om de beslissing uiteindelijk te nemen, een belangrijk effect hebben op de kwaliteit van de oordeelsvorming. Voortbouwend op het werk van Simon (1960) classificeren zij taken in drie complexiteitscategorieën: gestructureerde taken, semi-gestructureerde en ongestructureerde taken. Dit raamwerk wordt in verschillende auditing-studies gebruikt om inzicht te verkrijgen in kwaliteitsverschillen in oordeelsvorming tussen ervaren en onervaren auditors. Daarbij zijn diverse taken in verschillende fasen van het audit-proces bestudeerd. Bijvoorbeeld Christ (1993) stelt dat er verschillen zijn tussen managers/partners en seniors/juniors als het gaat om een juiste weergave van planningsproblemen. Verondersteld dat de kwaliteit van de oordeelsvorming van ervaren auditors bij dit type problemen groter is dan die van onervaren auditors, zouden ervaren auditors sterk betrokken moeten zijn bij deze fase van het audit-proces. Aangezien planning een essentieel onderdeel is van het audit-proces, zal de initiële weergave van problemen in een specifieke audit de efficiëntie van alle volgende audit planningsbeslissingen significant beïnvloeden (Glaser, 1984). Het toewijzen van planningsstaken aan onervaren auditors zou de effectiviteit van de audit in gevaar kunnen brengen.

Daarnaast zijn er studies geweest naar specifieke taken die varieerden in de mate van complexiteit. Bijvoorbeeld Abdolmohammadi en Read (1992) toonden aan dat er duidelijke kwaliteitsverschillen in oordeelsvorming waren tussen onervaren en ervaren auditors bij semi-gestructureerde en ongestructureerde taken. Er bestonden geen kwaliteitsverschillen ten aanzien van gestructureerde taken. In aanvulling op deze bevindingen, heeft onderzoek aangetoond dat er een positieve relatie bestaat tussen algemeen probleemoplossend vermogen en betere prestaties in ratioanalyses, een relatief ongestructureerde taak (Bonner en Lewis, 1990; Libby en Tan, 1993).

Daarentegen geven de resultaten van de studie van Bonner en Walker (1994) aan dat algemeen probleemoplossend vermogen van auditors niet positief gerelateerd is aan de kwaliteit van de oordeelsvorming in een gestructureerde taak. Mede op grond van bovengenoemde resultaten is de conclusie gerechtvaardigd dat bij het onderzoek naar kwaliteitsverschillen in oordeelsvorming tussen auditors expliciet rekening moet worden gehouden met taakcomplexiteit.

Na bespreking van de kennisverwerving bij

auditors en taakkenmerken kan nu de aandacht in de volgende paragraaf worden gevestigd op de taakbeheersing zelf. Met welke beheersingsmaatregelen kunnen de taken die de auditor uitvoert worden aangestuurd?

7 Taakbeheersing

Als een taak is toegewezen aan een auditor ontstaat een audit setting die moet worden beheerd door middel van de inzet van beheersingsmaatregelen (controls). In de literatuur worden instructies en feedback als de belangrijkste instrumenten gezien om te komen tot taakaansturing in een audit-omgeving.

Instructies

In de auditing-literatuur worden twee typen instructies onderscheiden, namelijk 'how to'-instructies en 'understanding'-instructies. De 'how to'-instructies (of handelingsinstructies) zijn instructies die wel aangeven wat, maar niet waarom iets moet worden gedaan. De laatstgenoemde instructies bevatten daarentegen wel uitleg en zijn derhalve ook arbeidsintensiever (en dus duurder). Deze beide instructies komen voor in audit manuals en trainingsprogramma's (Bonner en Pennington, 1991). Daarnaast kunnen zij ook worden opgenomen in audit-programma's. In de regel zal dit gebeuren als de opsteller een hoge initiële kennis heeft omtrent de taak en tevens de tijd neemt om deze kennis vast te leggen in het audit-programma. In alle gevallen waarin een van beide condities ontbreekt zal volstaan worden met de eenvoudige, en dus relatief goedkope 'how to'-instructies.

Review en feedback

Reguliere audit-werkzaamheden worden uitgevoerd door een auditor op basis van een audit-programma. Na afronding worden de bevindingen

onderworpen aan een review door een manager. Het doel van een review is om enerzijds voor te zorgen dat audit-bewijs voldoende is als basis voor de uiteindelijke conclusies en anderzijds om vast te stellen dat de audit is uitgevoerd in overeenstemming met interne en externe standaarden (zie ook Solomon, 1987). De bevindingen van de reviewer kunnen op verschillende manieren worden teruggekoppeld naar de auditor. De mate waarin de reviewer meer details van zijn bevindingen communiceert (feedback) bepaalt de ondersteuning van het kennisverwervingsproces van de auditor. In de literatuur wordt gesproken over de relatieve effectiviteit van feedbackmechanismen en wordt een onderscheid gemaakt op basis van de informatie die achteraf wordt verstrekt nadat de werkzaamheden zijn afgerond. Naarmate meer en uitgebreidere informatie wordt verstrekt nemen ook de daarmee gepaard gaande kosten toe. Er worden drie verschillende typen feedback onderscheiden in volgorde van toenemende kosten (Harrell, 1977; Hirst en Luckett, 1992):

- Outcome feedback (informatie over de uitkomst van de review);
 - Task properties feedback (informatie over formele taakeigenschappen in relatie tot de uitkomst);
 - Explanatory feedback (informatie heeft betrekking op gehele analysetraject van de audit).
- Daarbij wordt opgemerkt dat de task properties feedback een tussenvorm is die moeilijk is te definiëren, laat staan te meten. Bonner en Walker (1994) maken ook geen gebruik van deze tussenvorm vanwege methodologische complicaties.

Combinaties van instructie en feedback

Bonner en Walker (1994) signaleren dat het merendeel van de auditing-studies naar het kennisverwervingsproces de aandacht niet hebben gevestigd op specifieke aspecten van instructies, praktijk en feedback die leiden tot superieure ken-

Tabel 1: Effect van combinaties van feedback en instructie op de verwerving van procedurele kennis

Situatie	Feedback	Instructie	Procedurele kennisverwerving
1	Geen	Geen	Nee
2	Geen	How-to	Nee
3	Geen	Understanding	Nee
4	Outcome feedback	Geen	Nee
5	Outcome feedback	How to	Nee
6	Outcome feedback	Understanding	Ja
7	Explanatory feedback	Geen	Ja
8	Explanatory feedback	How to	Ja
9	Explanatory feedback	Understanding	Ja

nis. Als antwoord hierop hebben zij een laboratoriumstudie uitgevoerd met als doel vast te stellen of de verschillende combinaties van instructies en feedback leidden tot kennisverwerving. Daarbij kozen zij er nadrukkelijk voor om alleen outcome feedback en explanatory feedback te onderscheiden. In tabel 1 wordt een overzicht gegeven van enkele bevindingen uit de Bonner en Walker studie (1994) onder beginners, zijnde studenten met niet of nauwelijks praktijkervaring.

Uit deze tabel is af te leiden dat outcome feedback slechts in combinatie met 'understanding'-instructies leidt tot procedurele kennisverwerving. Daarnaast blijkt dat explanatory feedback altijd effectief is, ongeacht de gegeven instructies. Zoals eerder in dit artikel aangegeven, is procedurele kennis juist van belang om expertise verder te kunnen ontwikkelen.

In de volgende paragraaf zullen enkele aspecten van de contextuele omgeving aan bod komen die mogelijk een effect hebben op de meting van de kwaliteit van de oordeelsvorming.

8 Contextuele variabelen

Naast de voorgaande aspecten die mogelijk van invloed zijn op de kwaliteit van de oordeelsvorming dient ook rekening te worden gehouden met enkele contextuele aspecten. Daarbij kan worden gedacht aan (1) het effect dat leiderschap en motivatie heeft op auditors, (2) het bestaan van verschillende vormen van disfunctioneel gedrag van auditors, (3) het effect van prestatie-evaluatie op auditors en (4) het effect van werken in teamverband op de oordeelsvorming van zowel het individu als ook het audit-team. Echter, de literatuur heeft nog maar beperkt aandacht besteed aan deze aspecten. In Van Kuijk (1999) zijn deze contextuele aspecten aan de orde gesteld die in de auditing-literatuur zijn geïdentificeerd en in redelijke mate zijn beschreven. Het blijkt dat deze aspecten nog slechts summier zijn onderzocht in het auditing-vakgebied. Ter illustratie zal hier kort worden ingegaan op de status van het onderzoek naar werken in teamverband.

In het verleden bleef het auditing-onderzoek beperkt tot de positieve effecten van het werken in teamverband, zoals de gunstige invloed van review-procedures op de kwaliteit van de oordeelsvorming en het delen van kennis tussen auditors (Trotman en Yetton, 1985; Reckers en Schulz, 1993). Bedard e.a. (1998) geven terecht aan dat er ook negatieve effecten kunnen uitgaan van werken in teamverband, zoals dominantie van één visie in de uiteindelijke oordeelsvorming of frequente onderbrekingen tijdens de werkzaamheden. De invloed van werken in teamverband heeft derhalve

zowel positieve als negatieve effecten op de kwaliteit van de oordeelsvorming. Gezien deze stimuli is het belangrijk dat het effect van werken in teamverband afzonderlijk wordt beschouwd in veldonderzoek. Dit is niet eenvoudig aangezien de onderzoeksinspanningen op dit terrein in auditing beperkt zijn. Sutton en Hayne (1997) stellen dan ook voor om de disciplines sociologie en psychologie hierbij te betrekken. Deze illustratie typeert aardig de huidige status van de auditing-literatuur op het gebied van de contextuele aspecten.

Terecht mag men zich afvragen of er niet nog meer relevante contextuele aspecten kunnen worden geïdentificeerd. Daarnaast zijn interactie-effecten tussen de contextuele aspecten en de eerder in dit artikel behandelde aspecten niet of onvoldoende onderzocht. Geconcludeerd mag dan ook worden dat de auditing-literatuur op het gebied van contextuele aspecten nog onderontwikkeld is. Dat betekent dat ten aanzien van de geïdentificeerde contextuele aspecten onderzoekers die een veldonderzoek willen opzetten veel literatuur moeten lenen van andere onderzoeksdisciplines.

9 Tot slot

In dit artikel is een pleidooi gehouden voor het doen van veldonderzoek in auditing. Vervolgens is ingegaan op een aantal aspecten die van belang zijn bij het uitvoeren van onderzoek naar de kwaliteit van oordeelsvorming van auditors. Er is een overzicht gegeven van de aspecten die in de auditing-literatuur expliciet zijn onderkend in relatie tot dit type onderzoek. De beschrijving van de aspecten is niet uitputtend maar geeft een actueel overzicht van de visie in de internationale literatuur. Ofschoon er met name in de sfeer van de contextuele variabelen slechts beperkt literatuur aanwezig is, biedt dit overzicht aardige aanknopingspunten voor het opzetten van veldonderzoek. De auteur hoopt dat dit artikel een handreiking is voor Nederlandse onderzoekers die in lijn met de internationale literatuur veldonderzoek willen gaan uitvoeren naar de kwaliteit van de oordeelsvorming van auditors.

LITERATUUR

- Abdolmohammadi, M., and A. Wright, (1987), An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgements, *The Accounting Review*, 62, January, pp. 1-13.
- Abdolmohammadi, M.J., and W.J. Read, (1992), *Framing effects on perceived complexity of risk assessment tasks*, Working paper, Waltham: Betley College.

- Arnold, V. and S.G. Sutton, (1997), *Behavioral accounting research; foundations and frontiers*, Sarasota, American Accounting Association.
- Asare, S.K., (1992), The auditor's going-concern decision: interaction of task variables and the sequential processing of evidence, *The Accounting Review*, 67, April, pp. 379-393.
- Ashton, R.H. and A.H. Ashton, (1995), *Judgement and decision-making research in accounting and auditing*, Cambridge, Cambridge University Press.
- Bedard, J. and M.T. Chi (1993), Expertise in Auditing, *Auditing: a Journal of Practice and Theory* (Suppl), pp. 21-45.
- Biggs, S.F., T.J. Mock and P.R. Watkins, (1988), Auditor's use of analytical review in audit program design, *The Accounting Review*, 63, January, pp. 148-161.
- Birnberg, J. en V. Heiman-Hoffman, (1993), Accountability and Knowledge Workers: a Potential Unifying Theme for Managerial and Auditing Research, *Advances in Management Accounting*, 2, pp. 47-61.
- Bonner, S.E., (1990), Experience effects in auditing: the role of task-specific knowledge, *The Accounting Review*, 65, January, pp. 72-92.
- Bonner, S.E., and B.L. Lewis, (1990), Determinants of auditor expertise, *Journal of Accounting Research*, 28 (Suppl), pp. 1-20.
- Bonner, S.E. and N. Pennington, (1991), Cognitive processes and knowledge as determinants of auditor expertise, *Journal of Accounting Literature*, 10, pp. 1-50.
- Bonner, S.E. and P.L. Walker, (1994), The effects of instruction and experience on the acquisition of auditing knowledge, *The Accounting Review*, 69, January, pp. 157-178.
- Bouwman, M.J., (1982), The use of accounting information: expert versus novice behavior, In: G.R. Ungson and D.N. Braunstein (eds), *Decision making: an interdisciplinary inquiry*, pp. 134-167, Boston, MA: Kent Publishing Company.
- Brownell, P., (1995), *Research Methods in Management Accounting*, Blackburn, Coopers & Lybrand.
- Choo, F., (1989), Expert-novice differences in judgement/decision making research, *Journal of Accounting Literature*, 8, pp. 106-136.
- Choo, F., and K.T. Trotman, (1991), The relationship between knowledge structure and judgments for experienced and inexperienced auditors, *The Accounting Review*, 66, July, 464-485.
- Chow, C.W.L. Kramer and W.A. Wallace, (1988), The Environment of Auditing, In: Rashad Abdel-khalik, A. and I. Solomon (eds), *Research Opportunities in Auditing: The Second Decade*, American Accounting Association.
- Christ, M.Y., (1993), Evidence on the nature of audit planning problem representation: an examination of auditor free recalls, *The Accounting Review*, 68, April, pp. 304-322.
- Colbert, J.L., (1989), The effect of experience on auditors' judgments, *Journal of Accounting Literature*, 8, pp. 137-149.
- Cook, T.D. and D.T. Campbell, (1979), *Quasi-experimentation: Design and Analysis Issues for Field Settings*, Chicago, rand McNally.
- Cushing, B.E., and S.S. Ahlawat, (1996), Mitigation of recency bias in audit judgment: the effect of documentation, *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, 15, Fall, pp. 110-122.
- Gibbins, M., (1988), Propositions about the psychology of professional judgment in public accounting, *Journal of Accounting Research*, Spring, pp. 103-125.
- Glaser, R., (1984), Education and thinking: the role of knowledge, *American Psychologist*, 39, February, pp. 93-104.
- Harrell, A.M., (1977), The decision-making behavior of air force officers and the management control process, *The Accounting Review*, 4, October, pp. 833-841.
- Hirst, M.K., and P.F. Lockett, (1992), The relative effectiveness of different types of feedback in performance evaluations, *Behavioral Research in Accounting*, 4, pp. 1-21.
- Hogarth, R.M., and H.J. Einhorn, (1992), Order effects in belief updating: the belief adjustment model, *Cognitive Psychology*, 24, January, pp. 1-55.
- Keen, P.G., and M.S. Scott-Morton, (1978), *Decision support systems: an organizational perspective*, Reading, Mass., Addison-Wesley.
- Kennedy, J., (1993), Debiasing audit judgment with accountability: a framework and experimental results, *Journal of Accounting Research*, 31, Autumn, pp. 231-245.
- Libby, R. and J. Luft, (1993), Determinants of Judgement Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation and Environment, *Accounting, Organizations and Society*, 18, pp. 425-450.
- Libby, R., and H.T. Tan, (1993), *Modelling the determinants of audit expertise*, Working paper, Cornell University.
- McNair, C.J., (1991), Proper compromises: the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior, *Accounting, Organizations and Society*, 16, 7, pp. 635-653.
- Messier, W., (1992), The sequence of audit evidence: the impact on the extent of audit testing and report formulation, *Accounting and Business Research*, Spring, pp. 143-150.
- Messier, W.F. en W.C. Quilliam, (1992), The Effect of Accountability on Judgement: Development of Hypotheses for Auditing, *Auditing: a Journal of*

Practice and Theory, 11, (Suppl.), pp. 123-138.

Messier, W.F., and R.M. Tubbs, (1994), Recency effects in belief revision: the impact of audit experience and the review process, *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, 13, Spring, pp. 57-72.

Nelson, M.W., (1993), The Effects of Error Frequency and Accounting Knowledge on Error Diagnosis in Analytical Review, *The Accounting Review*, 68, pp. 803-824.

Otley, D.T., and B.J. Pierce, (1996), The operation of control systems in large audit firms, *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, 15, Fall, pp. 65-84.

Reckers, P., and J. Schultz, (1993), The effects of fraud signals, evidence order and group assisted counsel on independent auditor judgement, *Behavioral Research in Accounting*, 5, pp. 124-144.

Ryan, B.R.W. Scapens and M. Theobald, (1992), *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, London, Academic Press Ltd.

Shields, M.D., (1997), Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s, *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 3-61.

Simon, H.A., (1960), *The new science of management decision*, Englewood Cliffs, Prentice Hall.

Solomon, I., (1987), Multi-auditor judgment/decision making research, *Journal of Accounting Literature*, 6, pp. 1-25.

Sutton, S.G. and S.C. Hayne, (1997), Judgement and decision making, part III: group processes, In: V. Arnold and S.G. Sutton (eds), *Behavioral Accounting Research: Foundations and Frontiers*, Sarasota, American Accounting Association.

Tetlock, (1985), Accountability: a social check on the fundamental attribution error, *Social Psychology Quarterly*, September, pp. 227-236.

Trotman, K.T., and P.W. Yetton, (1985), The effects of the review process on auditor judgements, *Journal of Accounting Research*, 23, Spring, pp. 256-267.

Tubbs, R.M., (1992), The effect of experience on the auditor's organization and amount of knowledge, *The Accounting Review*, 67, October, pp. 783-801.

Van Kujick, J.R., (1999), *Control of Judgement Performance in Auditing; an Empirical Study*, Amsterdam.

Waller, W.S., and W.L. Felix, (1984), The auditor and learning from experience: some conjectures, *Accounting, Organizations and Society*, 9, (3-4), pp. 383-406.

Wright, A., (1988), The Impact of Prior Working Papers on Auditor Evidential Planning Judgements, *Accounting, Organizations and Society*, 13, (6), pp. 595-605.

Yin, R.K., (1989), *Case Study Research; Design and Methods*, London, Sage Publications.

NOTEN

- 1 Deze literatuurstudie diende ter fundering van het empirisch onderzoek. Het betreffende onderzoek is te typeren als een quasi-experimenteel onderzoek.
- 2 In paragraaf 5 wordt dit begrip uitvoerig besproken.
- 3 De accounting journals zijn: *Accounting, Organizations and Society; The Accounting Review; Contemporary Accounting Research; Journal of Accounting and Economics; Journal of Accounting Research; en Journal of Management Accounting Research*.
- 4 Messier en Quilliam (1992) geven enkele tactieken hoe om te gaan met accountability.