

Virtueel teamwerk binnen het accountantsberoep: waar liggen de mogelijkheden en de uitdagingen?

Iver Wiertz, Ann Vanstraelen, Roger Meuwissen, Therese Grohnert, Wim Gijsselaers

Received 30 November 2023 | Accepted 12 March 2024 | Published 24 April 2024

Samenvatting

In deze bijdrage combineren we kwantitatieve en kwalitatieve inzichten over virtueel teamwerk in het accountantsberoep. We illustreren dat hoewel meer virtueel werk de prestaties van controleteams kan verminderen, de controlekwaliteit als hoog wordt ervaren – ook bij een toegenomen mate van virtueel teamwerk.¹ Verder tonen we dat virtueel teamwerk niet intrinsiek goed of slecht is, maar om een afweging vraagt tussen flexibiliteit en structurele nadelen, zoals beperkte leermomenten. Ook tonen we hoe accountantskantoren optimale omstandigheden kunnen scheppen voor virtuele auditteams door het bevorderen van leergedrag en empowerend leiderschap.

Relevantie voor de praktijk

Accountants vertrouwen steeds meer op virtueel teamwerk voor hun controles.² Ons onderzoek toont de mogelijke impact van virtueel teamwerk op de manier van werken van accountants, en mogelijke maatregelen die genomen kunnen worden om de prestaties van deels virtuele controleteams te verbeteren.

Trefwoorden

Controleteamprestatie, virtueel teamwerk, teamleergedragingen, empowerend leiderschap

1. Inleiding

Virtueel teamwerk heeft een prominente plek ingenomen in de accountantscontrole (Bauer et al. 2022). Zo zien we in de Verenigde Staten dat Big 4-kantoren in grote mate de transitie naar een virtuele manier van werken hebben geïmplementeerd (Bennett 2021; DiNapoli 2021; Lander 2021), en heeft het virtuele teamwerk ook een permanente plek gekregen in de manier van werken bij de Nederlandse Big 4-kantoren (PWC 2022; EY 2022; Deloitte 2022; KPMG 2022). Ondanks uitgebreide academische literatuur die de impact van virtueel teamwerk in verschillende vakgebieden en beroepen onderzoekt, blijft er weinig duidelijkheid bestaan over de specifieke implicaties ervan voor het accountantsberoep (Bauer et al. 2022). Om deze lacune aan te pakken heeft ons onderzoek, uitgevoerd in samenwerking met de Foundation for Auditing Research (FAR), tot

doel inzicht te verschaffen in de mogelijke effecten van virtueel teamwerk op de prestaties van controleteams.

Ons onderzoek behandelt twee belangrijke vragen: ten eerste, waar manifesteert de impact van virtueel teamwerk zich binnen het accountantsberoep? Ten tweede, welke mechanismen liggen ten grondslag aan de manier waarop de virtuele aard van een team de prestaties van controleteams beïnvloedt? Puttend uit bevindingen van twee niet gepubliceerde studies die zowel kwalitatieve als kwantitatieve methoden gebruiken (Wiertz et al. 2024a; Wiertz et al. 2024b), streven we ernaar inzicht te bieden in deze vragen. Om de eerste vraag te verkennen, maken we gebruik van enquête- en interviewgegevens om te beoordelen hoe virtueel teamwerk 24 facetten van controlekwaliteit heeft beïnvloed. Vervolgens identificeren we

structurele voordelen en nadelen van virtueel teamwerk binnen de accountantscontrole. Voor de tweede vraag onderzoeken we de relatie tussen de virtuele aard van een team (aangeduid als ‘teamvirtualiteit’), teamprestaties en de rol van teamleergedragingen en empowerend leiderschap. Ons onderzoek voegt waarde toe door de rijke gegevensbronnen van de twee genoemde studies te combineren en hun bevindingen te vergelijken. Bovendien bevordert deze bijdrage de snellere verspreiding van academische kennis naar de praktijk, en hopen we bij te dragen aan de lopende discussie over de impact van virtueel teamwerk op het accountantsberoep. Uiteindelijk streven we ernaar om accountants inzichten te bieden over hoe zij de potentiële risico’s kunnen beperken en de voordelen van virtueel teamwerk effectief kunnen benutten.

2. Theorie en literatuur

Dit onderzoek veronderstelt dat het team het belangrijkste niveau is waarop controlewerkzaamheden plaatsvinden en waar controlekwaliteit wordt geleverd. De noodzaak van teamwerk tijdens een controle ontstaat doordat accountants uitdagingen moeten overwinnen die de capaciteiten van een individu overstijgen (Trotman et al. 2015). Een team wordt gedefinieerd als een groep van twee of meer personen met een gedeeld doel, die elkaar nodig hebben om dit doel te bereiken. Teams stellen leden in staat om kennis, informatie en perspectieven met elkaar te delen, wat leidt tot een resultaat dat groter is dan de som der delen (Wiese et al. 2021). In de praktijk opereren teams echter steeds vaker hybride of virtueel. Academische literatuur definieert een virtueel team als een team dat een zekere mate van verspreiding ervaart (geografisch, qua tijd of organisatorisch) en daarom informatietechnologie gebruikt om samen te werken. Virtueel teamwerk deed zijn intrede in het accountantsberoep door offshoring en internationale groepsaudits (Teeter et al. 2014; Downey and Bedard 2019). De coronapandemie heeft de trend van virtueel teamwerk aanzienlijk versneld en virtueel teamwerk gemeengoed gemaakt binnen het vak, wat verder gaat dan de setting van offshoring en internationale groepsaudits.

De aantrekkingskracht van virtueel teamwerk voor accountantskantoren is begrijpelijk vanwege het brede scala aan strategische voordelen dat virtueel teamwerk biedt, zoals toegenomen flexibiliteit, verminderde reistijd en een verbeterde werk-privébalans (Teeter et al. 2014; Mak and Kozlowski 2019). Virtueel teamwerk kan bijdragen aan het voorkomen van een uitstroom van capabele medewerkers en het verlies van hun kennis. Eerdere academische literatuur uit het accountantsberoep en andere disciplines is echter minder positief over de impact van virtueel teamwerk op de effectiviteit en prestatie van een team. Door het ontbreken van genuanceerde sociale signalen is virtuele communicatie minder rijk aan informatie. Bovendien ontbreekt tijdens virtueel teamwerk in zekere mate de sociale en informele context van een team. Deze verminderde sociale context en informatierijkdom kunnen leiden tot communicatiebarrières,

minder onderling leren en moeizamere samenwerking (Gilson et al. 2015). Dit kan problemen veroorzaken bij processen zoals het inwerken en socialiseren van nieuwe accountants, het uitvoeren van complexe risico-inschattingen, het verzamelen van betrouwbare informatie en het stellen van kritische vragen aan het management van de cliënt (Downey et al. 2020; Jin et al. 2022; Causholi et al. 2023; Tighe 2023). Deze cruciale processen vereisen fysieke nabijheid en zijn essentieel voor het waarborgen van betrouwbare controles van hoge kwaliteit. Een toenemende mate van virtueel teamwerk kan deze processen verstoren en daarmee mogelijk de kwaliteit en betrouwbaarheid van de controle aantasten. Echter, er bestaat nog geen breed begrip van de voor- en nadelen van virtueel teamwerk voor het accountantsvak en een gedegen inzicht in waar de knelpunten liggen met betrekking tot virtueel teamwerk binnen het accountantsberoep.

Eerdere academische literatuur binnen het accountantsberoep heeft een aantal specifieke situaties binnen virtueel teamwerk verkend, zoals het opleiden en onboarden van nieuwe en onervaren accountants, en het geven en ontvangen van feedback in een virtuele context. Echter, deze literatuur beperkt zich voornamelijk tot het perspectief van de individuele accountant en niet tot het team, maakt geen expliciete scheiding tussen de impact van virtueel teamwerk en de mogelijke impact van de COVID-19-pandemie, of de operationalisatie van de virtuele aard is niet representatief voor hoe virtualiteit in de praktijk wordt ervaren. In ons onderzoek erkennen we dat controleteams niet volledig virtueel of volledig gecolloqueerd zijn. Er bestaat een spectrum aan manieren waarop een team virtueel kan samenwerken, en de operationalisatie van de virtuele aard van het team moet daarop aansluiten. Kortom, we concluderen dat er maar beperkt inzicht is in het mechanisme waardoor virtueel teamwerk de prestatie van een controleteam kan beïnvloeden (Bauer et al. 2021).

In de academische literatuur is aangetoond dat teamleergedragingen een zeer impactvolle voorspeller van teamprestaties zijn (Edmondson 1999; Wiese et al. 2021), en een veelgebruikte lens om teamprestaties te bestuderen. Teamleergedragingen omvatten alle gedragingen die het collectieve begrip bevestigen of veranderen. Ze omvatten bijvoorbeeld het delen van informatie, deelnemen aan kritisch conflict, experimenteren, of het internaliseren van informatie die extern is aan het team (Wiese and Burke 2019). Ondanks de prominente rol van teamleergedragingen en virtueel teamwerk binnen het accountantsberoep is het effect van teamleergedragingen binnen hybride of virtueel werkende auditteams nog niet onderzocht (Dierynck et al. 2023), en daarom is dit een belangrijk onderdeel van onze studie. Verder onderzoeken we de rol die empowerend leiderschap speelt in de relatie tussen de virtuele aard van het team en teamleergedragingen. Empowerend leiderschap omvat leiderschapsgedragingen die het verdelen van macht en autonomie omvatten met als doel de motivatie en toewijding van medewerkers te vergroten (Ahearne et al. 2005). Dit soort leiderschapsgedragingen worden als zeer impactvol beschouwd, met name voor teams die in zekere mate virtueel of hybride werken (Kirkman et al. 2004).

Door het beantwoorden van onze twee onderzoeksvragen omtrent waar voor het accountantsvak de impact van virtueel teamwerk zich manifesteert (onderzoeksvraag 1) en het mechanisme waardoor de teamvirtualiteit de prestaties van controleteams beïnvloedt (onderzoeksvraag 2) bekijken we de we niet alleen de academische literatuur, maar verschaffen we ook relevante inzichten voor het accountantsvak.

3. Onderzoeksmethoden

We hebben voor dit onderzoek data verzameld op twee verschillende manieren: via interviews en een ervaringsgerichte enquête die tweemaal is afgenomen.

3.1. Interviewstudie

De interviewstudie draagt bij aan het verkrijgen van een rijk en gedetailleerd beeld. Met semigestructureerde interviews hebben we de percepties verkend van individuele accountants over de impact van virtueel werken. In totaal hebben we 37 interviews van 45 minuten of langer afgenomen gedurende 2021 en begin 2022. De groep respondenten bestaat uit accountants van alle functielagen, van assistent accountant tot partner, werkzaam bij zowel Big 4- als non-Big 4-kantoren. Op deze manier focussen we op de daadwerkelijke ervaringen van beroepsbeoefenaars en bekijken we mogelijke verschillen tussen kantoren en hiërarchische lagen. Deze methode biedt ons de mogelijkheid om gestructureerd rijke informatie te verzamelen zonder de respondent te beïnvloeden met leidende vragen, maar met de flexibiliteit om waar nodig opvolgvragen te stellen om zaken verder te verklaren. Het doel van deze studie was om een beter begrip te krijgen van de impact van virtueel teamwerk op kantoor-, team- en individueel niveau. Bovendien hebben we ervoor gezorgd om de impact van virtueel teamwerk te scheiden van die van de COVID-19-pandemie. We hebben ons gericht op zowel succesvolle als minder succesvolle controleteams, de mate van technologiegebruik, en andere organisatorische factoren die de kwaliteit van virtuele audits kunnen beïnvloeden. Ook hebben we ge-

keken naar vaardigheden die extra relevant zijn in virtueel opererende teams, om zo inzicht te krijgen in de vaardigheden die nodig zijn voor accountants van de toekomst.

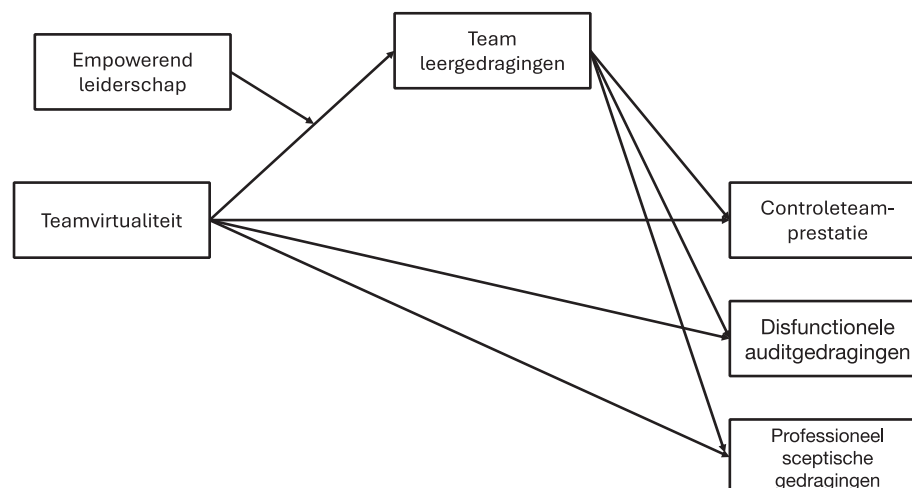
3.2. Ervaringsgerichte enquête

Naast onze interviewstudie hebben we een ervaringsgerichte enquête afgenomen. Het doel van de enquête was tweeledig. Allereerst had deze enquête als doel om dieper in te gaan op de mechanismen die in onze interviews en eerdere literatuur belangrijk werden genoemd voor het bepalen van de kwaliteit van een audit. Ten tweede willen we een globaal inzicht kunnen geven in waar de voor- en nadelen van virtueel teamwerk zich manifesteren voor het accountantsberoep.

De enquête bestaat uit twee delen. Het eerste deel is een empirische test van een conceptueel model met gevalideerde schalen. Dit model maakt gebruik van een dimensionele maatstaf voor teamvirtualiteit en meerdere uitkomsten voor teamprestatie, zoals gepercipieerde teamprestatie, disfunctioneel gedrag, en professioneel-kritische gedragingen. Daarnaast hebben we teamleergedragingen toegevoegd als mediator en empowerend leiderschap als moderator op de relatie tussen teamvirtualiteit en teamleergedragingen (zie Figuur 1 voor een grafische weergave van dit model en de verwachte relaties). Het tweede deel van de enquête was gericht op het begrijpen hoe een breed scala aan facetten van controlekwaliteit wordt beïnvloed door virtueel teamwerk. Deze facetten zijn samengesteld op basis van relevante literatuur over virtuele teams uit zowel het auditdomein als een breder managementdomein, gesprekken met vertegenwoordigers van de kantoren die deelnamen aan onze studies, en inzichten uit de interviews met ervaren vakbeoefenaars. Tabel 1 geeft een overzicht van deze facetten van controlekwaliteit. Deze facetten zijn opgenomen om een breder begrip te krijgen van waar de structurele voordelen van virtueel teamwerk liggen voor het accountantsberoep en welke aspecten van controlekwaliteit mogelijk extra aandacht behoeven in een hybride setting.

Deze enquête is tweemaal uitgezet, in 2021 en 2022, onder de controlerend accountants van vijf accountants-

Figuur 1. Empirisch model van Wiertz et al. (2024a).



Tabel 1. De 24 facetten van auditkwaliteit.

De kwaliteit van de controle	Uitdagingen gerelateerd aan eerstejaars klanten
De efficiëntie van de controle	‘On the job’ leren
Budgetdruk	Het ontwikkelen van sociaal kapitaal
Deadlinedruk	Het ontwikkelen van technische vaardigheden
Behoud van personeel	Het trainen van nieuwe medewerkers
Aandacht voor ethisch gedrag	Professionele ontwikkeling
Professioneel sceptisch gedrag	Innovatie
‘Cutting corners’ door auditmedewerkers	Sociale dynamieken binnen een controleteam
Fraude door klanten	Sociale dynamieken binnen het kantoor
De kwaliteit van de fraudebrainstorm	Werk-privébalans
De hoeveelheid verzameld bewijs	Toewijding aan baan
Het inbedden van een kwaliteitgeoriënteerde cultuur	Steun vanuit het kantoor

kantoren in Nederland, waarvan twee Big 4-kantoren. In totaal hebben 833 accountants deelgenomen. In de eerste enquête hebben 437 accountants deelgenomen, waaronder 206 stafauditors, 176 managers en 55 directors of partners. De tweede enquête telde 396 deelnemende accountants, waaronder 184 stafauditors, 181 managers en 51 directors of partners. Van de totale steekproef was 46,8% stafauditor, 42,9% manager, en 12,7% director of partner. De gemiddelde werkervaring van respondenten was 8,73 jaar, waarbij stafauditors gemiddeld 2,88 jaar ervaring hadden, managers 11,11 jaar en directors/partners 24,8 jaar. 48,25% van de respondenten werkte voor een Big 4-kantoor en 69,2% van de respondenten was man. Door de enquête op twee momenten af te nemen, hebben we geprobeerd de exogene variatie in teamvirtualiteit als gevolg van de COVID-19-pandemie vast te leggen. De respondenten werd gevraagd terug te denken aan een controle in het afgelopen fiscale jaar waar zij een significante bijdrage aan hebben geleverd. Voor het tweede deel van de enquête is gevraagd voor elk facet van controlekwaliteit aan te geven of dit is verbeterd of verslechterd ten opzichte van het voorgaande jaar. De eerste enquête verzamelde inzichten over de radicale overgang van normaal werken vóór de COVID-19-pandemie naar uitsluitend op afstand werken. De tweede enquête richtte zich op het begrijpen van een hybride manier van werken.

4. Resultaten

4.1. Kansen en uitdagingen van virtueel teamwerk voor het accountantsberoep

Om inzicht te krijgen in waar de impact van virtueel teamwerk zich voor het accountantsvak manifesteert (onderzoeksvraag 1) en waar de kansen en uitdagingen liggen van virtueel teamwerk binnen het accountantsberoep, maken we gebruik van zowel de eerder beschreven enquêtedata als inzichten verkregen uit onze interviews. We onderzoeken 24 facetten van auditkwaliteit (zie Tabel 1). We beschouwen een facet als een strategisch voordeel van virtueel teamwerk wanneer het in beide rondes van de enquête positief werd waargenomen, en als een structurele uitdaging van virtueel teamwerk wanneer een facet in beide rondes negatief werd beïnvloed.

4.1.1. Inzichten uit de enquête

Allereerst zijn er een aantal strategische voordelen aan virtueel teamwerk. Zo worden de kwaliteit en efficiëntie van de audit als hoog ervaren, ongeacht de mate van virtueel teamwerk. Verder is er de opvatting dat er door de klant minder fraude wordt gepleegd, en dat de accountant minder snel geneigd is om compromissen te maken omtrent de verwachte kwaliteit. Onze respondenten geven aan dat virtueel teamwerk kan bijdragen aan het vormen van een kwaliteitgeoriënteerde cultuur, innovaties in het auditproces, een toename van professioneel-kritisch en ethisch gedrag, de hoeveelheid bewijs die men verzamelt, de bereidheid van de accountant om bij het kantoor te blijven werken, en een verbetering van de werk-privébalans. Tegelijkertijd geven onze respondenten aan dat er een aantal structurele uitdagingen zijn voor virtueel werkende auditteams. Zo vinden onze respondenten dat de budget- en deadlinedruk hoog zijn en toenemen bij meer virtueel werk. Verder zien we dat het ontwikkelen van sociaal kapitaal, het socialiseren en trainen van nieuwe collega's uitdagend blijft, zowel in strikt virtuele samenwerking als onder meer hybride omstandigheden. Dit uit zich onder andere in de perceptie dat ‘learning on the job’ bemoeilijkt wordt, dat de professionele ontwikkeling wordt gehinderd, en dat de sociale dynamieken binnen het team en het kantoor verstoord raken wanneer men virtueel werkt.

Onze respondenten geven aan dat de kwaliteit van het brainstormen over de kans op fraude, hun toewijding aan hun werk en de ontwikkeling van technische vaardigheden slechts beperkt beïnvloed worden door virtueel werk. Daarom beschouwen we deze facetten van de audit kwaliteit niet als een strategisch voordeel of een structureel nadeel.

4.1.2. Inzichten uit de interviews

We vullen de genoemde strategische voordelen en structurele nadelen verder aan met de inzichten uit onze interviews.

Strategische voordelen

Onze geïnterviewden zijn van oordeel dat de *kwaliteit en efficiëntie van de audit niet zijn afgenomen door virtueel teamwerk*. Zij zijn van mening dat een controle die virtueel wordt uitgevoerd nog steeds aan dezelfde standaarden

dient te voldoen als voorheen en daarom niet fundamenteel anders is. Toch geven onze respondenten ook aan dat sommige processen, met name processen met complexe beslissingen en coördinatie met meerdere collega's of de klant, meer tijd kosten en moeizamer verlopen. Echter, de afname in reistijd maakt meer capaciteit beschikbaar om extra werkzaamheden uit te voeren en zo een eventuele negatieve impact op de kwaliteit van de controle te beperken. Op individueel vlak geven onze respondenten aan dat individueel werk veel productiever is door een toenemende mate van virtueel teamwerk, aangezien er minder afleiding en onderbrekingen zijn. Aanvullend verlopen meetings vaak gestructureerder en meer to-the-point, omdat er uitvoerigere agenda's vooraf verstrekt worden. De op individueel en teamniveau *toegenomen productiviteit compenseert verloren tijd vanwege inefficiënt virtueel teamwerk*.

Onze geïnterviewden geven aan dat een virtuele audit minder tastbaar is en dat het gevoelsmatig lastiger is om deze met dezelfde mate van betrouwbaarheid uit te voeren, aangezien zij een audit met een grotere virtuele component intrinsiek als risicovoller ervaren. Daarom geven onze geïnterviewden aan dat er vanuit hun werkgever veelvuldig aandacht was voor mogelijke valkuilen tijdens een remote audit. Ook is de verminderde zichtbaarheid bij de klant een reden om juist extra waakzaam te zijn, en men is ervan overtuigd dat ethisch en professioneel-kritisch verantwoord werken een integraal en noodzakelijk onderdeel van remote werken is. *Ondanks deze uitdagingen* geven onze respondenten aan dat *virtueel teamwerk kan bijdragen aan de integriteit en betrouwbaarheid van de controle*. De veelvuldige en langdurige aandacht voor professioneel-kritisch en ethisch handelen en het leveren van hoge kwaliteit in een virtuele of hybride audit draagt volgens onze respondenten bij aan het verder verankeren van een kwaliteitgeoriënteerde cultuur binnen het accountantsberoep.

Als potentieel strategisch voordeel geven onze respondenten aan dat *virtueel teamwerk de flexibiliteit van het accountantsvak kan vergroten*. Onze geïnterviewden erkennen dat de gedwongen transitie naar virtueel werken heeft bijgedragen aan nieuwe manieren van werken binnen de beroepsgroep. Onze geïnterviewden ervaren een grote cultuuromslag omtrent virtueel samenwerken. Waar thuiswerken eerst sporadisch gebeurde en meer de uitzondering dan de regel was, geeft men nu aan dat thuiswerken als een valide manier van werken wordt gezien. De hierdoor *toegenomen flexibiliteit* wordt als een zeer positieve ontwikkeling gezien. Zo kunnen medewerkers met kinderen meer aandacht geven aan hun gezin zonder concessies te hoeven doen in hun professionele werksfeer. Verder geven respondenten aan dat ze de vrijgekomen tijd investeren in hun eigen vitaliteit en benoemen ze expliciet de voordelen die zij hiervan ervaren omtrent hun motivatie en toewijding aan hun werkgever. We dienen de bevindingen omtrent de *toegenomen flexibiliteit* met enige zorgvuldigheid te interpreteren. Omdat werk minder gekoppeld is aan tijd of plaats, kan de verwachting bestaan dat er overal en altijd gewerkt kan worden. *Zo kan de toegenomen flexibiliteit omslaan in een cultuur*

waarin altijd paraat staan als de norm wordt ervaren en juist de werk-privébalans wordt aangetast.

Structurele nadelen

Hoewel er een aantal structurele voordelen verbonden zijn aan virtueel teamwerk, blijkt uit ons onderzoek dat virtueel teamwerk ook structurele uitdagingen met zich meebrengt. Zo geven onze geïnterviewden aan zich *met name zorgen te maken over de langetermijntoewijding van zichzelf en hun collega's*. Virtueel teamwerk wordt als een verstoring voor learning on the job ervaren. Onze respondenten geven aan dat het tijdens virtueel teamwerk lastiger kan zijn om vragen te stellen. Door het gebruik van informatietechnologie is er een hogere barrière om vragen te stellen en worden er minder opvolgvragen gesteld. Daarnaast geven medewerkers die met enige regelmaat vanuit huis werken ook aan dat zij bepaalde specifieke informeel gedeelde informatie missen. Al deze situaties dragen bij aan het bemoeilijken van de ontwikkeling van accountants, aangezien deze met name 'on the job' gebeurt. Echter, de inzichten omtrent de ontwikkeling van de accountant worden door onze geïnterviewden verder genuanceerd. Zo geven onze geïnterviewden aan dat trainingen gericht op het ontwikkelen van zeer specifieke of vaktechnische kennis toegankelijker zijn in een virtuele setting, maar dat langere sessies met complexere inhoud beter gedijen in een face-to-face of hybride format.

Onze respondenten geven aan dat er nog een ander risico verbonden is aan virtueel teamwerk met betrekking tot de ontwikkeling van accountants. Zo komen bepaalde sociale vaardigheden, zoals het geven van ontwikkelingsgerichte feedback, en het stellen van kritische vragen minder vaak voor door virtueel te werken. Verder geven onze respondenten aan dat er minder mogelijkheden zijn om op een gepaste wijze met de klant te communiceren. Ook zijn er minder mogelijkheden om discussies tussen ervaren collega's te overhoren, of is het juist lastiger voor meer ervaren collega's om advies aan te bieden. Op deze manier kan *virtueel teamwerk leiden tot de onderontwikkeling van waardevolle kennis en vaardigheden*. Zo zouden zich cohorten van medewerkers kunnen vormen die anders of onderontwikkeld zijn en een eventuele achterstand in bepaalde vaardigheden hebben. In het geval van virtueel teamwerk dienen we waakzaam te zijn op deze mogelijkheid en zorg te dragen voor adequate opleiding van nieuwe cohorten medewerkers en cohorten medewerkers die minder mogelijkheden hebben om bepaalde vaardigheden te ontwikkelen.

Een andere structurele uitdaging van virtueel teamwerk die zowel in de interviews als in de enquête omtrent de facetten van auditkwaliteit naar voren komt, is dat sociale dynamieken binnen teams en kantoren beïnvloed worden door virtueel teamwerk. Onze geïnterviewden geven aan dat zij een *negatieve impact ervaren van virtueel teamwerk of hybride teamwerk op de sociale dynamieken binnen hun team en hun kantoor*. Zo zijn er door de *toegenomen mate van virtueel teamwerk over het algemeen minder collega's*

beschikbaar voor sociale interacties en werken teams nog steeds gefragmenteerd en deels hybride. Vanwege de tweedeling tussen collega's die op locatie aanwezig zijn en degenen die vanuit huis werken, ervaart men een aanvullende uitdaging om alle teamleden op de hoogte te houden. Zo kunnen er breuklijnen ontstaan binnen het team, waarbij niet alle relevante informatie bij iedereen bekend is. Daarnaast is de verminderde interactie tussen collega's door toegenomen virtueel teamwerk ook een extra uitdaging voor de acculturatie van nieuwe collega's.

4.2. Hoe beïnvloedt virtueel teamwerk de prestatie van een controleteam?

Nu we hebben verkend waar zich de mogelijke kansen en uitdagingen van virtueel teamwerk bevinden voor het accountantsberoep, kunnen we inzoomen op wat virtueel teamwerk kan betekenen voor de prestatie van een controleteam (onderzoeksvraag 2). Hiervoor is het belangrijk om het mechanisme te bestuderen dat variatie in de prestaties van virtueel opererende auditteams veroorzaakt en te verkennen welke condities we moeten creëren om auditteams naar het beste van hun capaciteiten te laten presteren.

4.2.1. Afhankelijke en onafhankelijke variabelen

We baseren ons bij het samenstellen van het mechanisme op inzichten van eerdere academische literatuur en inzichten van onze interviews.

Voor de afhankelijke variabele hebben we gekozen voor een bredere set aan uitkomstvariabelen dan alleen de gepercipieerde controleteamprestatie. In een deels virtueel werkend team is het goed voor te stellen dat bepaalde activiteiten minder zichtbaar worden, wat voor sommigen een prikkel kan zijn om minder aandacht te besteden aan ethiek, of door minder professioneel-kritisch te handelen. Zo is het door het gebrek aan centrale sturing en toezicht mogelijk dat medewerkers voortijdig een stap in het auditproces aftekenen, er te veel op de klant vertrouwd wordt, of dat men niet afdoende doorvraagt, of niet alle nodige informatie inwint. Door het betrekken van maatstaven voor professioneel-kritische acties en disfunctioneel auditgedrag, geven we enerzijds een breder inzicht in de eventuele impact van virtueel teamwerk en sluiten we anderzijds uit dat een goede teamprestatie ten koste kan gaan van fundamentele voorwaarden voor een hoogwaardige controle.

De onafhankelijke variabele waar ons onderzoek zich op richt, is teamvirtualiteit. Zowel uit de literatuur als uit onze interviews blijkt dat een dimensionele operationalisatie van teamvirtualiteit noodzakelijk is. Onze geïnterviewden geven aan dat er een breed scala aan mogelijkheden is om virtueel samen te werken en dat strikt virtuele of strikt gecolocaliseerde teams in de praktijk niet of nauwelijks worden gebruikt. De maatstaf bestaat uit een score die gebaseerd is op de frequentie en de informatierijkheid van 12 verschillende communicatiemethodes.

Met betrekking tot de verbinding tussen onze onafhankelijke en afhankelijke variabele geven onze respondenten een aantal zaken aan. Allereerst benoemen zij dat goede

en minder goede teams zich vooral onderscheiden in het stellen van kritische vragen, de mate waarin teamleden op de hoogte zijn van relevante informatie, en de mate waarin men met elkaar in discussie gaat en elkaars zienswijze uitdaagt. De academische literatuur herkent deze gedragingen als teamleergedragingen (Wiese and Burke 2019). Ten tweede vermelden onze geïnterviewden dat leiders een fundamentele rol spelen in het creëren van de omstandigheden waarin virtuele teams naar het beste van hun capaciteiten kunnen presteren. Echter, in een virtuele setting is de leider minder zichtbaar als leidinggevende, waardoor er meer verantwoordelijkheden gedeeld moeten worden binnen het team. Empowerend leiderschap kan volgens academische literatuur in dit soort situaties effectief zijn om de barrières van leidinggeven in virtuele teams te overwinnen. Op basis van deze inzichten hebben wij teamleergedragingen als mediator tussen teamvirtualiteit en de prestatie van een controleteam toegevoegd en empowerend leiderschap als een moderator op de relatie tussen teamvirtualiteit en teamleergedragingen.

Naast de hier beschreven variabelen, hebben we ook nog 22 controlevariabelen meegenomen in onze enquête en analyse om eventuele verschillen in teamprestatie door condities op het kantoor-, team- of individueel niveau te beperken.

4.2.2. Resultaten van de enquête

Met behulp van onze enquête hebben we het eerder geschetste empirische model getest. Onze studie toont aan dat er een directe negatieve relatie bestaat tussen de mate van virtualiteit van een team en de waargenomen prestaties van een auditteam. Echter, er is geen directe significante relatie vastgesteld tussen teamvirtualiteit en professioneel-kritisch gedrag of disfunctionele auditgedragingen. Verder blijkt dat er een negatieve indirecte relatie is tussen de mate van virtualiteit van het team en de teamprestaties via teamleergedragingen. Met andere woorden, teams met een hogere mate van virtualiteit vertonen minder teamleergedragingen en presteren uiteindelijk minder goed. We concluderen dat de prestaties van een controleteam niet alleen direct worden beïnvloed door de mate van virtualiteit van het team, maar ook indirect via teamleergedragingen. Bovendien blijkt uit ons onderzoek dat teams die een hoog niveau van teamleergedragingen vertonen, ook een hoger niveau van professioneel-kritisch gedrag vertonen. Verder laten onze resultaten zien dat empowerend leiderschap kan helpen bij het verminderen van de uitdagingen van virtueel teamwerk en het stimuleren van teamleergedragingen.

Deze bevindingen bieden inzicht in zowel de mogelijke negatieve impact van virtueel teamwerk als de cruciale rol die teamleergedragingen spelen in succesvolle controleteams. Bovendien geven onze resultaten meer inzicht in de organisatorische en contextuele factoren die van belang zijn om virtuele teams van accountants optimaal te laten presteren. Zo laten onze bevindingen met betrekking tot empowerend leiderschap in virtuele auditteams zien dat er een spanning bestaat tussen empowerment en de typisch hiërarchische werkwijze die dominant is in het accountantsberoep.

5. Conclusie

Zoals in de introductie al aangegeven, laat ons onderzoek het toe om onze bevindingen over de voor- en nadelen van virtueel teamwerk aan te vullen met inzichten rond het mechanisme waardoor virtueel teamwerk verschillen kan veroorzaken in de prestaties van controleteams. Hiermee gaan we verder dan de focus van beide afzonderlijke studies en voegen we een extra nuance toe aan de beschikbare kennis over virtueel teamwerk. Onze belangrijkste conclusies zijn drieledig.

Ten eerste zijn er enigszins tegenstrijdige inzichten met betrekking tot de impact van virtueel teamwerk op de kwaliteit van een audit. Hoewel sommigen van mening zijn dat virtuele of hybride controles niet onderdoen voor face-to-face controles wat betreft kwaliteit, tonen wij aan dat toenemend virtueel werken de prestaties van een controleteam kan verminderen. Dit suggereert dat de impact van virtueel teamwerk op de prestaties van het controleteam niet noodzakelijkerwijs gelijk is aan de impact van virtueel teamwerk op de kwaliteit van een audit. Het kan ook wijzen op het feit dat vakbeoefenaars controlekwaliteit breder zien dan alleen de prestatie van hun team, waarbij zij mogelijk ook persoonlijke of organisatorische omstandigheden in hun oordeel laten meewegen.

Ten tweede tonen onze resultaten aan dat virtueel teamwerk niet inherent goed of slecht is, maar dat de implementatie ervan een afweging vereist tussen strategische voordelen en structurele nadelen. Om een goede afweging te maken, moeten we ons er bewust van zijn waar de impact van virtueel teamwerk zich manifesteert. Onze resultaten laten zien dat de voordelen voornamelijk worden ervaren op individueel niveau (zoals een verbeterde werk-privébalans en meer flexibiliteit) en op het niveau van het kantoor

(met name de wereldwijde inzetbaarheid van lokaal talent, lagere reiskosten en minder CO₂-uitstoot), maar dat de belangrijkste negatieve impact zich voordoet op teamniveau (met minder leermomenten en afgenomen sociale dynamiek). Onze studie toont aan dat naarmate de virtuele aard van het team toeneemt, er minder mogelijkheden zijn voor het vertonen van teamleergedragingen, wat de prestaties van het team negatief kan beïnvloeden.

Ten derde bieden onze resultaten inzichten voor het beleid van accountantskantoren om voorwaarden te creëren die virtueel opererende controleteams in staat stellen om optimaal te presteren. We bieden inzicht in welke gedragingen kunnen bijdragen aan een goede prestatie van een virtueel auditteam, zoals teamleergedragingen en empowerend leiderschap. Deze concrete gedragingen zijn beïnvloedbaar en kunnen dus met passende maatregelen worden gestimuleerd. Bovendien laten we zien dat er behoefte is aan het vergroten van flexibiliteit, autonomie en empowerment, wat enigszins botst met de gebruikelijke hiërarchische werkwijze binnen het accountantsvak. We signaleren ook bezorgdheid over de ontwikkeling van collega's in een virtuele of hybride omgeving, wat verder gaat dan alleen de cohorten die zijn begonnen tijdens de COVID-19-pandemie, maar ook van toepassing kan zijn op cohorten die op een later tijdstip zijn ingestroomd in het accountantsvak.

Tegelijkertijd beseffen we dat onze bevindingen gebaseerd zijn op een relatief korte periode waarin virtueel teamwerk wijdverspreid werd toegepast in het accountantsvak, en dat deze periode werd gekenmerkt door de impact en de nasleep van de COVID-19-pandemie. Onderzoek zal moeten uitwijzen wat de langeretermijneffecten van virtueel teamwerk zijn op het accountantsberoep en de auditkwaliteit. Wij beschouwen onze studies en deze bijdrage dan ook als een eerste stap in een langere dialoog.

-
- **I. Wiertz – Iver** is PhD-kandidaat aan de School of Business and Economics van de Universiteit Maastricht.
 - **Prof. dr. A. Vanstraelen – Ann** is hoogleraar in accounting en assurance services aan de School of Business and Economics van de Universiteit Maastricht.
 - **Prof. dr. R. Meuwissen RA – Roger** is hoogleraar Control and Auditing aan de School of Business and Economics van de Universiteit Maastricht.
 - **T. Grohnert, PhD – Therese** is universitair docent van de School of Business and Economics aan de Universiteit Maastricht.
 - **Prof. dr. W. Gijssels – Wim** is professor in Education Research aan de School of Business and Economics van de Universiteit Maastricht.
-

Dankwoord

De auteurs danken de accountantskantoren voor het verstrekken van toegang tot hun medewerkers, en de Foundation for Auditing Research (FAR) voor de ondersteuning van dit onderzoek (Grant 2020B06).

Noten

1. We gebruiken in dit artikel zowel de termen ‘controle’ als ‘audit’, waarmee we hetzelfde bedoelen, zoals hier in deze zin waar de term ‘controlekwaliteit’ overeenstemt met de term ‘auditkwaliteit’.
2. We gebruiken de Nederlandse term ‘accountant’, waarmee we de ‘externe auditor’ bedoelen.

Literatuur

- Ahearne M, Mathieu J, Rapp A (2005) To empower or not to empower your sales force? An empirical examination of the influence of leadership empowerment behavior on customer satisfaction and performance. *Journal of Applied Psychology* 90(5): 945–955. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.90.5.945>
- Bauer T, Humphreys K, Trotman K (2022) Group judgment and decision making in auditing: Research in the time of COVID-19 and beyond. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 41(1): 3–23. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-147>
- Bennett T (2021) Working from home: Deloitte to allow all staff to decide where and when they work.
- Bell B, Kozlowski S (2002) A typology of virtual teams: Implications for effective leadership. *Group & Organization Management* 27(1): 14–49. <https://doi.org/10.1177/1059601102027001003>
- Booker D, Hawkins E, Vandervelde S, Wu Y (2022) Onboarding during the COVID-19 Pandemic: Insights from New Hires Entering the Audit Profession. [Available at SSRN:] <https://ssrn.com/abstract=4139808>
- Causholli M, Cheng S, Golshan N (2022) Does Working from Home Impact Audit Quality? Evidence from Non-Pharmaceutical Interventions during COVID-19. [Available at SSRN:] <https://ssrn.com/abstract=4155625>
- Deloitte (2022) 2022 Transparency Report. [Retrieved via:] <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/audit/Transparency%20Report%202122%20Deloitte%20Accountants%20BV.pdf>
- Dierynck B, Kadous K, Peters C (2023) Learning in the Auditing Profession: A framework and future Directions. *Accounting, Organizations and Society*: 101534. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2023.101534>
- DiNapoli J (2021) PwC offers U.S. employees full-time remote work. Reuters, September 30.
- Downey D, Bedard J (2019) Coordination and communication challenges in global group audits. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 38(1): 123–147. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52016>
- Downey D, Obermire K, Zehms K (2020) Toward an understanding of audit team distribution and performance quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 39(4): 87–112. <https://doi.org/10.2308/AJPT-18-147>
- Edmondson A (1999) Psychological safety and learning behavior in work teams. *Administrative Science Quarterly* 44(2): 350–383. <https://doi.org/10.2307/2666999>
- EY (2022) Transparency Report 2022. [Retrieved via:] https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/nl_nl/topics/jaarverslag/downloads-pdfs/2020-2021/ey-transparency-report-2021-part-1.pdf
- Gilson L, Maynard M, Jones Young N, Vartiainen M, Hakonen M (2015) Virtual teams research: 10 years, 10 themes, and 10 opportunities. *Journal of Management* 41(5): 1313–1337. <https://doi.org/10.1177/0149206314559946>
- Jin Y, Tian G, Wu D, Xin X (2022) Remote auditing and audit quality: Evidence from the field. [Available at SSRN:] <https://ssrn.com/abstract=4076612>
- Kirkman B, Rosen B, Tesluk P, Gibson C (2004) The impact of team empowerment on virtual team performance: The moderating role of face-to-face interaction. *Academy of Management Journal* 47(2): 175–192. <https://doi.org/10.2307/20159571>
- KPMG (2022) KPMG N.V. Integrated report 2021/2022. [Retrieved via:] <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/nl/pdf/over-ons/kpmg-integrated-report-2021-2022.pdf>
- Lande R (2021) EY confirms move to hybrid working model. EY UK.
- Mak S, Kozlowski S (2019) Virtual teams: Conceptualization, integrative review, and research recommendations. In: Landers L (Ed.) *The Cambridge Handbook of Technology and Employee Behavior*. Cambridge University Press, Cambridge, UK, 441–479. <https://doi.org/10.1017/9781108649636.018>
- PCAOB [Public Company Accounting Oversight Board] (2020) COVID-19: Reminders for audits nearing completion.
- PWC (2022) Transparency Report 2021/2022. [Retrieved via:] <https://www.pwc.nl/en/our-organisation/documents/pwc-transparency-report-2021-2022.pdf>
- Teeter R, Alles M, Vasarhelyi M (2014) The Remote Audit. *Journal of Emerging Technologies in Accounting* 7: 73–88. <https://doi.org/10.2308/jeta.2010.7.1.73>
- Tighe A (2022) The Role of the Audit Room in Auditor Development: Remote Work Experiences of Junior Auditors During the COVID-19 Pandemic. [Available at SSRN:] <https://ssrn.com/abstract=4172215>
- Trotman K, Bauer T, Humphreys K (2015) Group judgment and decision making in auditing: Past and future research. *Accounting, Organizations and Society* 47: 56–72. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.09.004>
- Wiertz I, Vanstraelen A, Meuwissen R, Grohnert T, Gijsselaers W (2024a) Audit Team Virtuality and Engagement Team Performance: The Role of Team Learning and Empowering Leadership. [Unpublished manuscript]
- Wiertz I, Vanstraelen A, Meuwissen R, Grohnert T, Gijsselaers W (2024b) Virtual teamwerk in the audit profession: evidence from the field. [Unpublished manuscript]
- Wiese C, Burke C (2019) Understanding team learning dynamics over time. *Frontiers in Psychology* 10: 1417. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2019.01417>
- Wiese C, Burke C, Tang Y, Hernandez C, Howell R (2022) Team learning behaviors and performance: A meta-analysis of direct effects and moderators. *Group & Organization Management* 47(3): 571–611. <https://doi.org/10.1177/10596011211016928>