

Kritisch en objectief*

Wout Schiphorst

6 april 2021

Inleiding

Oordeelsvorming behoort tot de kern van het auditvak. Oordeelsvorming is nodig om een conclusie over de mate van beheersing te kunnen trekken en om zekerheid te kunnen geven. Niet voor niets wordt objectiviteit in de beroepsregels als een fundamenteel principe beschouwd (IFAC, 2018). Toch gaat het niet altijd goed met die oordeelsvorming. Zo vond de Autoriteit Financiële Markten in 2010 dat 'externe accountants in teveel controles hun oordeel op ontoereikende controle-informatie baseren en bovendien een onvoldoende professioneel-kritische instelling' hebben (AFM, 2010). De Stuurgroep Publiek Belang constateerde, op basis van een gezamenlijke oorzakenanalyse door de vier grote accountantskantoren, dat accountants over een 'professioneel-kritische houding en kritische oordeelsvorming' moeten beschikken; wordt daar niet aan voldaan, dan kan de controlekwaliteit in het geding zijn (Stuurgroep Publiek Belang, 2018). Maar wat is dat eigenlijk: professioneel-kritisch? In dit artikel gaan we nader in op de begrippen oordeelsvorming en scepticisme, wat daarover in de wetenschappelijke literatuur over bekend is en hoe auditors die inzichten in de praktijk kunnen brengen.

Valkuilen in oordeelsvorming

In de praktijk blijkt oordeelsvorming minder rationeel dan op voorhand mag worden verwacht. Zo zijn er tal van vooringenomenheden (*biases*) waar mensen vatbaar voor zijn (de Visser, 2007). Een bekende is verankering: mensen laten zich in hun redenering leiden door het gekozen vertrekpunt, zelfs al is dat irrelevant voor de probleemsituatie. Een andere is recentheid: latere informatie weegt in het uiteindelijke oordeel zwaarder dan eerdere. Als de meest recente informatie positief is, dan zal het uiteindelijke oordeel positiever uitvallen dan als de meest recente informatie een negatief karakter heeft. Helaas zijn auditors niet voor vooringenomenheid gevrijwaard (Knechel en anderen, 2013).

*De inhoud van dit artikel wordt ter beschikking gesteld onder de Creative Commons licentie Naamsvermelding-NietCommercieel-GelijkDelen 4.0 Internationaal (CC BY-NC-SA 4.0). De volledige tekst van de licentie is te lezen op: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/legalcode.nl>

Bazerman en anderen (2002) denken dat vooringenomenheid bovendien een belangrijkere verklaring voor slecht uitgevoerde jaarrekeningcontroles is dan onethisch gedrag door accountants.

Professioneel scepticisme

Een goede auditor is een kritische auditor. In de wetenschappelijke literatuur wordt dat aangeduid met het begrip professioneel scepticisme: een verhoogde risico-inschatting dat een bewering onjuist is, afhankelijk van de beschikbare informatie, zoals blijkt uit oordeelsvorming en besluitvorming (Nelson, 2009). Oftewel: een meer sceptische auditor zal op basis van dezelfde informatie risico's hoger inschatten en meer bewijs willen zien dan een minder sceptische collega.

Auditors blijken in hun oordeelsvorming meer sceptisch te zijn naarmate ze een hogere functie bekleden (Quadackers, 2009), zich meer met het beroep identificeren (Bauer, 2015), meer kennis hebben en ethischer alsmede conservatiever zijn in hun inschattingen (Knechel en anderen, 2013). Ook een lager intermenselijk vertrouwen (Quadackers, 2009) en scepticisme als persoonlijke karaktertrek (Knechel en anderen, 2013) dragen bij aan een hoger professioneel scepticisme. Niet bevorderlijk voor sceptische oordeelsvorming zijn dubbelzinnige regels en de economische afhankelijkheid van controleklanten (Bazerman en anderen, 2002). Die negatieve invloed van economische afhankelijkheid op scepticisme kan verschillende vormen aannemen. Controleklanten kunnen auditors bijvoorbeeld een lucratieve vervolgoopdracht in het vooruitzicht stellen, waarna deze minder kritisch zijn (Moreno en Bhattacharjee, 2003). Tariefdruk (Houston, 1999) en de angst om een controleklant te verliezen (Farmer en anderen, 1987) helpen evenmin. Naarmate auditors zich meer met de controleklant identificeren, oordelen ze eerder in hun voordeel (Bauer, 2015). Tot slot kunnen auditors binnen hun eigen organisatie onder druk worden gezet, bijvoorbeeld als gestuurd wordt op efficiëntie en het halen van deadlines, zodat de oordeelsvorming daaronder te lijden heeft (Knechel en anderen, 2013).

Conclusie

Het is verleidelijk om te concluderen dat auditors zo sceptisch mogelijk moeten zijn, bijvoorbeeld door ze bewust te maken van vooringenomenheden, ze niet te laten blootstellen aan druk door controleklanten en professionele waarden te benadrukken. Maar zitten die controleklanten daarop te wachten? Controleklanten blijken vooral bij de huidige auditor te blijven als die goed op hun behoeften inspeelt en over voldoende kennis beschikt (Butcher en anderen, 2013). Bovendien moet er ook een zekere vertrouwensrelatie zijn, willen auditors op een normale manier hun werk kunnen doen (Guénin-Paracini en anderen, 2015). Scepticisme is daarmee een essentiële eigenschap van auditors, maar niet de enige.

Referenties

- AFM (2010), “Algemene bevindingen kwaliteit accountantscontrole en kwaliteitsbewaking”, Report, Autoriteit Financiële Markten, Amsterdam.
- Bauer, T. D. (2015), “The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments”, *The Accounting Review*, vol. 90, nr. 1, pag. 95–114.
- Bazerman, M. H., Loewenstein, G. en Moore, D. A. (2002), “Why good accountants do bad audits”, *Harvard Business Review*, vol. 80, nr. 11, pag. 96–104.
- Butcher, K., Harrison, G. en Ross, P. (2013), “Perceptions of audit service quality and auditor retention”, *International Journal of Auditing*, vol. 17, nr. 1, pag. 54–74.
- Farmer, T. A., Rittenberg, L. E. en Trompeter, G. M. (1987), “An investigation of the impact of economic and organizational factors on auditor independence”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 7, nr. 1, pag. 1–14.
- Guénin-Paracini, H., H., Malsch, B. en Tremblay, M.-S. (2015), “On the operational reality of auditors’ independence: Lessons from the field.”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 34, nr. 2, pag. 201–236.
- Houston, R. W. (1999), “The effects of fee pressure and client risk on audit seniors’ time budget decisions”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 18, nr. 2, <http://ssrn.com/abstract=196469>.
- IFAC (2018), “Handbook of the international code of ethics for professional accountants”, techreport, International Federation of Accountants, 529 Fifth Avenue New York, New York 10017 USA.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. en Velury, U. K. (2013), “Audit quality: Insights from the academic literature”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 32, nr. Supplement 1, pag. 385–421.
- Moreno, K. en Bhattacharjee, S. (2003), “The impact of pressure from potential client business opportunities on the judgments of auditors across professional ranks.”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 22, nr. 1, pag. 13.
- Nelson, M. W. (2009), “A model and literature review of professional skepticism in auditing”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 28, nr. 2, pag. 1–34.
- Quadackers, L. (2009), *A Study of Auditors’ Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions*, proefschrift, Vrije Universiteit Amsterdam.
- Stuurgroep Publiek Belang (2018), “Waar het om gaat: kompas voor auditkwaliteit”, Tech. rapp., NBA, Postbus 7984, 1008 AD Amsterdam.
- de Visser, A. (2007), “Intuïtieve oordeelsvorming”, *De EDP-Auditor*, vol. 2007/4, pag. 9–21.