DE INTRODUCTIE VAN STATISTIEK IN DE ACCOUNTANTSPRAKTIJK

– enige ervaringen en ideeën –

door drs. A. P. B. M. Vehmeyer

Inleiding

„Werkzaam als statistisch adviseur van een accountantsmaatschap” is een zinsnede, die reeds een aantal jaren voorkomt in het curriculum vitae van de auteur van dit artikel. Wel sloeg die formulering in de ruim acht jaar, dat hij nu gebruikt had kunnen worden, op verschillende accountantsmaatschappen en op uiteenlopende formele banden daarmee. Ook was er in dat tijdsbestek uiteraard een inhoudelijke verandering van dat adviseurschap mede als gevolg van de vooruitgang in de beschikbare relevante statistische kennis en van de veranderingen in de accountantsopvattingen en -praktijk. En de adviseur zelf, hij leefde voort en veranderde dus ook. Al die verschillende en veranderende omstandigheden lieten zich echter samenvatten tot die ene vaste zin in het curriculum vitae.

Op een vergelijkbare wijze kunnen mogelijk ook enkele van de daarbij opgedane ervaringen tot een algemeen en samenhangend geheel worden samengevat. Daartoe althans wordt in dit artikel een poging gedaan. Een poging dus om onderweg terug te kijken, ervaringen te sorteren, met enige afstand samen te vatten en zo mogelijk te analyseren.

Het resultaat van zo’n poging is uiteraard slechts voorlopig en heeft, evenals die ervaringen, in belangrijke mate een persoonlijk karakter. Dat wordt niet alleen vooraf vermeld. Ook in het navolgende komt het herhaaldelijk tot uiting. Om dit persoonlijk karakter niet te verdoezelen is ook afgezien van de objectiverende werking van verwijzingen naar andere literatuur, waarin steun voor meningen zou kunnen worden gevonden.

Een begin

Ook achteraf gezien is er nog steeds geen goede verklaring te geven voor de plotselinge toename van de vraag naar statistische inbreng, die rond het jaar 1970 binnen de Nederlandse accountantswereld ontstond.

Het was natuurlijk de tijd van de schaalvergroting binnen het bedrijfsleven, waarvan uiteraard ook de accountants bij hun controlewerkzaamheden de gevolgen ondervonden. Bovendien, de computer was toen dan al wel in opmars, administratieve automatisering was echter nog slechts voor de grootste bedrijven weggelegd en betekende in die tijd nog niet veel meer dan het automatiseren van enkele gedeelten van de bestaande administratie.

Dat in die omstandigheden, waarbij een probleem voor de accountant lag in de groeiende massaliteit, werd uitgekeken naar verantwoorde, werkbesparende controle-methoden en technieken, ligt voor de hand. En evenzeer, dat daarvoor ook verwachtingen bestonden in het te hulp roepen van de statistiek, de wetenschap immers, die methoden ontwikkelde om verantwoord uitspraken te doen over een geheel, op grond van het bekijken van slechts een gedeelte.

Deze en andere omstandigheden van die tijd, zoals bijvoorbeeld de verschijning

op de Nederlandse markt van de eerste audit-software (standaard-computer-programma's voor de accountantscontrole), waarin statistiek werd toegepast, verklaren echter wél de belangstelling voor statistische inbreng, maar nog niet de piek daarin, die rond het jaar 1970 optrad.

Enkele accountantsmaatschappen hadden immers reeds jaren eerder contact gezocht met statistici en vonden in de resultaten daarvan, zeer voorzichtig geformuleerd, tenminste een reden tot voortzetting van die contacten.

In 1968 werd op een groot internationaal congres „on statistics, econometrics and management science” in Amsterdam al een aparte zitting aan statistiek voor accountants gewijd.

Een groeiende belangstelling mocht dan ook worden verwacht. Voor een verklaring van de vrij plotselinge toename daarvan, moet echter nog naar andere factoren worden gezocht.

Voor de hand liggend, maar buiten de ervaring van de auteur is het daarvoor te kijken naar de toen geldende onderlinge verhoudingen, zowel met betrekking tot concurrentie als samenwerking, tussen de accountantsmaatschappen.

Minder voor de hand liggend, maar zeker van enige invloed, was de in de accountantswereld toen levende angst voor een gevolg van de invoering van de mammoetwet. Doordat de oude vijfjarige HBS was vervangen door een schoolvorm met een duur van zes jaar, zou er in een van de eerste jaren zeventig een sterk verminderd aanbod zijn van jonge werkzoekende schoolverlaters van dat niveau. Hieruit putten de accountantskantoren, zoals bekend, veelal hun jongste assistenten, die, vooral waar het ging om de aanpak van problemen van massaliteit, een belangrijke rol speelden in het geheel van de controle-werkzaamheden.

Dit angstige vooruitzicht van een jaar tekort jongste assistenten droeg zeker bij tot een vergrote belangstelling voor werkbeparende methoden, en voor de statistiek, die deze zou kunnen opleveren. Dat in de genoemde factoren de gehele verklaring voor de piek in de belangstelling voor statistische inbreng moet worden gezocht, lijkt echter twijfelachtig.

Waarom aan die vraag naar statistische inbreng rond 1970 maar zeer ten dele kon worden voldaan, is wel verklaarbaar. Er waren toen, nu nog trouwens is dat het geval, maar betrekkelijk weinig wetenschappelijk geschoolde statistici, die zich met dergelijk advieswerk konden of wilden bezighouden. En bovendien werd vanuit de accountantswereld tot verbazing van de statistici steeds de extra eis gesteld, dat de statistische inbreng gegeven zou moeten worden door adviseurs, wier contacten met de accountantswereld zich tot één maatschap zouden moeten beperken, hetgeen de mogelijkheden om aan de vraag te voldoen nog verder verminderte, maar ook andere verstrekken gevolgen had.

Na enige jaren nam de vraag naar statistische inbreng, althans voor zover die van buiten af merkbaar was, ook weer duidelijk af.

De introductie

Voor de statistici was de accountantspraktijk in eerste instantie een nieuw terrein voor toepassing van statistiek, zoals er zo vele waren bijgekomen. Er was toen ten slotte al bijna geen wetenschappelijke discipline meer, waarbinnen geen statistiek

of aan de statistiek ontleende methoden worden toegepast. En ook buiten de wetenschap had de statistiek al op velerlei terrein toepassing gevonden.

Natuurlijk speelden bij de introductie van statistiek in zo'n nieuw vakgebied allerlei factoren een rol. Voor het vakgebied specifieke, maar ook wat toepasselijk genoemd zou kunnen worden, toevalsfactoren. Globaal gesproken verliep die introductie echter toch meestal wel als volgt.

De introductie van statistiek begint, doordat er een samenwerking ontstaat tussen een of meer statistici en een of meer deskundigen uit het betrokken vakgebied. In die samenwerking wordt een aansluiting gezocht tussen probleemstellingen uit het vakgebied en statistische modellen, bestaande of eventueel ook nieuwe. Dit resulteert dan in een of meer toepassingen, waarbij statistische technieken worden gebruikt bij de, al dan niet volledige, oplossing van, al dan niet aangepaste, probleemstellingen uit het betrokken vakgebied. In deze fase ligt de verantwoordelijkheid voor een terecht en goed gebruik van de statistiek meestal nog bij de statistici.

In een volgende fase ontstaan binnen het vakgebied gewoonten en zekere normen met betrekking tot het gebruik van statistiek. Er ontstaan, wat genoemd zou kunnen worden, statistische standaardmethoden en technieken. Hierover is dan, mede als gevolg van een toename van de statistische basiskennis, bij de vakdeskundigen binnen het vakgebied genoeg kennis aanwezig, zodat het gebruik daarvan geheel voor rekening kan worden genomen door de deskundigen van het vakgebied. Op de statistici behoeft in die fase alleen nog een beroep te worden gedaan voor het helpen oplossen van problemen, waarbij minder vaak gebruikte of nieuwe statistische methoden of technieken van node zijn.

De introductie van statistiek in het nieuwe vakgebied is dan een feit. De verdere ontwikkeling van het gebruik van statistiek, van de verspreiding van statistische kennis en van het denken over nieuwe toepassingsmogelijkheden binnen het betrokken vakgebied gaat dan uiteraard voort. Het zeer uiteenlopende verloop daarvan komt hier echter niet aan de orde.

De introductie van statistiek in de accountantspraktijk echter verliep, of verloopt nog, anders. Hoewel het overzicht ontbreekt om daarvan een volledige beschrijving te geven, en het zelfs de vraag is, of dat nu al kan, is al wel duidelijk, dat bovenstaande beschrijving van de wijze waarop die introductie meestal verliep, zeker slecht en mogelijk ook in het geheel niet het verloop van de introductie van statistiek in de accountantspraktijk weergeeft.

Die constatering geeft een extra zin aan het altijd al interessante terugkijken en zoeken naar de voor dit vakgebied specifieke omstandigheden, die vóór de introductie van de statistiek daarin van belang zijn of zijn geweest. De volgende opsomming daarvan is uiteraard onvolledig, voorlopig en door persoonlijke ervaring gekeurd.

Wanneer gezocht wordt naar factoren, waaruit het afwijkend verloop van de introductie van statistiek binnen de accountantspraktijk kan worden verklaard, ligt het voor de hand direct te wijzen naar de problemen, die juist accountants hebben op het gebied van samenwerking met vertegenwoordigers van andere disciplines en die het sterkst worden gevoeld, waar aan zo'n discipline een, hoe beperkt ook deel van de verantwoordelijkheid voor het resultaat van de controlewerkzaamheden zou moeten worden gelaten. Toch speelden deze problemen in de praktijk slechts een zeer beperkte rol.

Veel belangrijker voor het verloop van de introductie van statistische methoden in de accountantspraktijk is, wat genoemd zou kunnen worden het gilde-karakter van de werkorganisatie van de accountant. Dit gilde-karakter is niet alleen aan te wijzen in de organisatiestructuren binnen de accountantswereld. Het komt - en dat is in dit kader belangrijker - ook tot uitdrukking in binnen die wereld levende normen en waarden, zoals in de relatief grote betekenis, die gehecht wordt aan ervaring boven kennis, aan praktijk boven opleiding, aan traditie boven vernieuwing of aan voorzichtigheid boven experimenteerzin. Dit patroon van normen en waarden, hoe waardevol het mogelijk ook zij voor de beroepsuitoefening van de accountant, vormde en vormt voor de introductie van de statistiek binnen de accountantswereld een belangrijke remmende factor.

Een andere belangrijke omstandigheid voor het verloop van de introductie van statistiek is de geringe communicatie binnen de accountantswereld, als gevolg waarvan slechts zeer moeilijk gewoonten of gemeenschappelijke normen, laat staan standaardmethoden ontstaan. Is er tussen de accountantsmaatschappen de neiging om werkmethoden geheim te houden, waaruit ook de eis met betrekking tot een geheel eigen statistisch adviseur voortkwam, binnen een maatschap is er o.m. de barrière van de individuele verantwoordelijkheid van de controlerend accountant en van de aanwezige grote diversiteit van de praktijksituaties.

De tot nu toe genoemde omstandigheden spelen een rol bij de introductie binnen de accountantspraktijk van elke nieuwe methode vanuit een andere discipline. Er zijn echter ook andere factoren aanwijsbaar, die voor het verloop van belang zijn en die meer specifiek aan de introductie van statistiek zijn verbonden.

Zo'n omstandigheid was zeker de verwarrende werking, die uitging van publikaties, vooral uit de U.S.A., op het terrein van statistiek voor accountants. De Nederlandse lezer moest bij het lezen van deze publikaties niet alleen rekening houden met de verschillen tussen de accountant aldaar en hier te lande, de verschillen in werkomstandigheden, beroepsopvatting en praktijk, maar ook - en dat was een bron van ongeloof en verwarring - met het feit, dat deze publikaties een achterstand aldaar lieten zien op het terrein van de statistiek. Daarnaast bestond er een zekere samenhang tussen deze twee factoren.

Dat die achterstand aldaar bestond, kan mogelijk het best worden geïllustreerd aan de hand van het volgende. Rond 1960 werd in Nederland de guldenrang-nummermethode gepubliceerd. Als de essentie van die methode kan worden gezien, dat niet langer de post uit een bestand, maar elke gulden daarin tot aparte controle-eenheid werd verheven. Die „truc”, die in feite de aansluiting tussen de praktische probleemstelling en het statistische model betrof, maakte het gebruik van andere, overigens reeds lang bestaande, maar beter bij de probleemstelling aansluitende statistische technieken mogelijk. Eerst rond 1974 werd deze „truc”, althans in de gepubliceerde literatuur, ook in Noord-Amerika bedacht met soortgelijke gevolgen. De daarop gebaseerde dollar-unit-sampling kreeg veel aandacht en werd daar als een belangrijke vooruitgang gezien.

Ook de samenhang tussen beide genoemde factoren, waarmee de lezer van deze Amerikaanse literatuur rekening moest houden, vereist enige toelichting. Dat de Amerikaanse accountants tot voor kort slechts andere statistische technieken konden hanteren, was een gevolg van het ontbreken van die belangrijke boven aangeduide „truc”. Dat zij die andere technieken ook inderdaad en tot tevredenheid hanteerden, had echter vooral te maken met de andere eisen, die zij

aan door hen te gebruiken methoden stelden, en daarmee met hun praktijk en hun beroepsopvattingen.

Terwijl de Amerikaanse accountants internationaal hun invloed uitbreidden en Amerika op vele gebieden, waaronder het voor accountants zo belangrijke terrein van de automatisering, als autoriteit werd beschouwd, moest een hoogaangeslagen bron van kennis met betrekking tot statistiek en de toepasbaarheid daarvan voor accountants, de Amerikaanse vakliteratuur, door de betrokken Nederlandse statistici om deze redenen vaak worden bekritiseerd en als achterhaald worden bestempeld. Dat wekte uiteraard ongelof en weerstand en had een verwarrende en vertragende werking op het verloop van de introductie van statistiek in de Nederlandse accountantswereld.

Tot zover betreft de opsomming van enkele van de in het oog springende specifieke factoren, die voor het verloop van de introductie van statistiek in de accountantspraktijk van belang zijn of zijn geweest, echte omstandigheden. Nu achteraf kunnen deze exacter worden omschreven. Bovendien kunnen in een terugblik beter de belangrijkste ervan worden aangewezen. De opbrengst van het terugkijken ligt dan ook in de formulering en de rangschikking; echte nieuwe gezichtspunten zullen door zo terug te kijken niet worden gevonden.

Of het moest zijn het idee, dat al die specifieke omstandigheden, hoe groot hun invloed apart en gezamenlijk ook geweest mag zijn, toch voor een verklaring van het afwijkende verloop niet voldoende zijn. Het idee, dat de introductie van statistiek in de accountantspraktijk essentieel, en niet alleen in omstandigheden, verschilt van die in andere vakgebieden.

Een verschil

Het bestaan van een essentieel verschil tussen de introductie van statistiek in de accountantspraktijk en die in andere vakgebieden, zoals in het voorgaande werd gesuggereerd, is natuurlijk vooralsnog niet meer dan een veronderstelling. Wanneer echter uitgaande van deze veronderstelling gezocht wordt naar relevante verschillen tussen de accountantspraktijk en al die andere vakgebieden, waarin statistiek wordt toegepast, dan kan een dergelijk verschil achteraf inderdaad worden aangewezen. Daartoe is het dan echter wel noodzakelijk, dat globaal en met enige afstand, kortom vanuit de geschikte invalshoek, het totaal der vakgebieden wordt overzien.

De eerste stap bij het aanwijzen van een dergelijk verschil is de constatering, dat alle vakgebieden, waarin statistiek wordt toegepast, gemeen hebben, dat cijfermateriaal daarin een rol speelt. Die constatering zelf heeft niet zoveel betekenis. Daarmee lijkt immers slechts gewezen op het kwantitatieve karakter van de statistiek, waardoor ook aan de vakgebieden, waar statistiek wordt toegepast, zekere eisen van kwantificeerbaarheid worden gesteld. De betekenis van die constatering ligt echter in het daardoor opgeroepen vage begrip „cijfermateriaal”, waaraan, wil de constatering juist zijn, een wel zeer ruime betekenis moet worden toegekend en dat in het navolgende dan ook staat voor al het kwantitatieve en kwantificeerbare uit een vakgebied.

Met behulp van dit begrip kan vervolgens namelijk een globaal beeld worden

geschetst van de rol van de statistiek binnen de verschillende vakgebieden. De veelzijdige toepasbaarheid van statistiek kan immers worden verklaard uit de constatering, dat toepassing van statistiek in een vakgebied in feite neerkomt op toepassing van statistiek op het cijfermateriaal in dat vakgebied. Wat in al die verschillende vakgebieden met dat cijfermateriaal gebeurt, kan zeer algemeen geformuleerd als volgt worden omschreven. Van het totale cijfermateriaal wordt een bepaald gedeelte aangewezen en vergaard voor bewerking. De bewerking bestaat uit een verdichting van het vergaarde gedeelte van het cijfermateriaal tot cijfermatige uitkomsten. Toepassing van statistiek op het cijfermateriaal betekent dan, dat aan de statistiek argumenten worden ontleend voor de bepaling van welk gedeelte van het cijfermateriaal voor bewerking wordt vergaard; dat ook statistische technieken worden gebruikt bij de bewerking van het vergaarde cijfermateriaal en de verdichting daarvan tot cijfermatige uitkomsten; en dat tenslotte ook bij de presentatie van die cijfermatige uitkomsten argumenten ontleend aan de statistiek en samenhangend met de gebruikte technieken worden gehanteerd.

Wanneer de rol van de statistiek in termen van deze uitkomsten uit of over het cijfermateriaal wordt beschreven, dan kan globaal worden gesteld, dat de statistische inbreng gericht is op een verantwoorde verkrijging en presentatie van deze cijfermatige uitkomsten.

Tot zover levert het kijken vanuit deze invalshoek slechts globale overeenkomsten op in plaats van het aangekondigde verschil. Wanneer echter tenslotte op dezelfde globale wijze gekeken wordt naar de rol of functie van het cijfermateriaal of deze cijfermatige uitkomsten binnen de verschillende vakgebieden, waar statistiek wordt toegepast, dan valt een verschil tussen de accountantspraktijk en al die andere vakgebieden ineens wel waar te nemen.

In al die andere vakgebieden, waarin statistiek wordt toegepast, immers gaat het bij de werkzaamheden niet in de eerste plaats om het verkrijgen van cijfermatige uitkomsten. Die worden slechts gezien als middel. Nadat ze door interpretatie van een voor het vakgebied relevante betekenis zijn voorzien, worden ze gebruikt als bouwstenen voor datgene, waar het in die vakgebieden werkelijk om draait, voor een conclusie, een betoog of een te nemen beslissing. Cijfermateriaal is hulpmateriaal, kwantificering is hulpmiddel, geen doel.

In het vakgebied van de accountantspraktijk is de situatie echter anders. Globaal gezien zijn de werkzaamheden in dat vakgebied immers gericht op het vervaardigen van een accountantsrapport, ofwel, vanuit de gekozen invalshoek gezien, op de presentatie van verantwoorde cijfermatige uitkomsten uit of omtrent het cijfermateriaal. In dit vakgebied zijn deze uitkomsten dus juist wél het doel en niet slechts een middel. Het accountantsrapport wordt immers juist uitgebracht, soms openbaar gemaakt, opdat anderen deze uitkomsten kunnen gebruiken. Voor hun conclusies of hun beslissingen.

Alleen van het vakgebied van de accountantspraktijk kan zo globaal worden gesteld, dat de activiteiten in de eerste plaats zijn gericht op een verantwoorde verkrijging en presentatie van een aantal cijfermatige uitkomsten.

Dit verschil tussen het vakgebied van de accountantspraktijk en alle andere vakgebieden, waarin cijfermateriaal een rol speelt, wordt vanuit de gekozen invalshoek natuurlijk duidelijker waargenomen dan het in werkelijkheid bestaat. Om het voor anderen waarneembaar te maken moest ook in de beschrijving nog wor-

den overdreven en voorbijgegaan aan nuanceringen. Over de mate, waarin dit verschil in feite bestaat kan dan ook meer worden opgemerkt. Hier gaat het echter slechts om het onderkennen van het bestaan ervan.

Wanneer het beschreven verschil immers bestaat, dan ligt een ander verloop van de introductie van statistiek in het vakgebied van de accountantspraktijk voor de hand. Want alleen in dat vakgebied betekent de introductie van statistiek het op gang brengen van een inbreng uit een andere discipline met een vergelijkbare doelstelling.

De overeenkomst

Bij het zoeken naar een aanwezig verondersteld, voor de introductie van statistiek relevant verschil tussen het vakgebied van de accountantspraktijk en alle andere vakgebieden, waarin statistiek wordt toegepast, werd zo een uitzonderlijke overeenkomst gevonden in globale doelstelling tussen dat vakgebied en de statistische inbreng. Die overeenkomst krijgt natuurlijk eerst echt betekenis, wanneer daaruit het afwijkende verloop van de introductie van statistiek in het vakgebied van de accountantspraktijk, althans de ervaring van de auteur daarmee, enigszins zou kunnen worden verklaard. En dan eigenlijk nog alleen, indien daaruit tevens iets zou kunnen worden afgeleid omtrent het verdere verloop. Om dat na te gaan moet over deze overeenkomst en over de gevolgen daarvan dieper worden nagedacht.

Eerst dient dan te worden opgemerkt, dat een overeenkomst in doelstelling, zeker wanneer die zo globaal wordt geformuleerd, wel meer tussen vakgebieden kan worden aangewezen. De vakgebieden verschillen dan in werkterrein, maar de globale doelstelling van de activiteiten, die zij ieder op hun terrein ontplooiën, is gelijk. Eventuele contacten tussen dergelijke vakgebieden hebben dan meestal het karakter van uitwisseling van ervaringen. Dat alles is zeker niet ongewoon. Bijzonder wordt de hier aangewezen overeenkomst in globale doelstelling echter eerst, wanneer in aanmerking wordt genomen, dat het hier een overeenkomst met het vakgebied van de statistiek betreft, omdat een dergelijke overeenkomst tussen de statistiek en de vele andere vakgebieden, waarin statistiek wordt toegepast, niet aanwezig is.

Vervolgens kan het werkterrein van zowel het vakgebied van de accountantspraktijk als van de statistiek nader worden bekeken. Het werkterrein van de statistiek kan worden afgebakend door het soort probleem te omschrijven, waarmee de statistiek, meer in het bijzonder de toepassingsgerichte statistiek, zich bezig houdt. Dat soort probleem kan worden omschreven als het probleem van de massaliteit van cijfermateriaal. Dit probleem komt in vele vakgebieden voor. Daaraan dankt de statistiek zijn veelzijdige toepasbaarheid en zijn bekende rol van hulpdiscipline.

Het werkterrein van de meeste vakgebieden is dan ook juist niet beperkt tot één soort probleem, waarvoor naar oplossingen wordt gezocht, maar kan slechts worden afgebakend door omschrijving van het object, waarop de aandacht zich richt. Dat geldt ook voor het vakgebied van de accountantspraktijk, waar de aandacht, globaal gesproken, gericht is op bedrijfsorganisaties, of exacter geformuleerd, op het cijfermateriaal van bedrijfsorganisaties betreffende een periode.

De globale doelstelling kan met deze omschrijving van het werkterrein nader

worden gepreciseerd. Zo kan van het vakgebied van de accountantspraktijk worden gezegd, dat de activiteiten daarin op de eerste plaats gericht zijn op een verantwoorde verkrijging en presentatie van een aantal cijfermatige uitkomsten uit of omtrent het cijfermateriaal van verschillende bedrijfsorganisaties betreffende verschillende vaste perioden.

Voor dit vakgebied kan vervolgens bekeken worden, welke soorten problemen bij de activiteiten een rol spelen. Met enige distantie en bijpassend voorbehoud kunnen die op te lossen problemen in een aantal soorten worden ingedeeld, te weten het probleem van het ontstaan van concreet cijfermateriaal, het probleem van de structuur daarin, het probleem van de waardering en tenslotte het relatief nieuwe probleem van de massaliteit van het cijfermateriaal. Deze problemen vertonen in dit vakgebied steeds een grote mate van samenhang. Bovendien kan worden opgemerkt, dat het probleem van de massaliteit niet steeds, dat wil zeggen niet voor elke bedrijfsorganisatie of onderzochte periode daarvan, dezelfde mate van belangrijkheid heeft.

Afgezien van die wisselende mate van belangrijkheid is er dus juist als bij de vele andere vakgebieden met betrekking tot het probleem van de massaliteit van het cijfermateriaal sprake van overlapping van de werkterreinen. Juist als in die andere vakgebieden wordt de statistiek ook in het vakgebied van de accountantspraktijk geïntroduceerd.

Een belangrijk gevolg van de gevonden overeenkomst in globale doelstelling zal echter zijn, dat die introductie een meer fundamenteel karakter krijgt. De statistische inbreng bestaat immers niet alleen uit nieuwe methoden of technieken voor de oplossing van het probleem van de massaliteit, maar ook uit een andere filosofie, de statistische benadering van de problematiek. Hier gaat het niet om de introductie van een hulpdiscipline voor een ondergeschikt deelprobleem, waar vooral de oplossing van het probleem telt. Door de overeenkomst in globale doelstelling speelt hier de benadering van de problematiek een veel belangrijker rol. Door de samenhang, die de problemen in het vakgebied van de accountantspraktijk onderling vertonen, zal de introductie van een andere benadering voor het probleem van de massaliteit bovendien consequenties hebben voor de benadering van de andere problemen. Het verloop van de introductie van statistiek in dit vakgebied wordt door de overeenkomst in globale doelstelling veel sterker afhankelijk van de mate, waarin deze door de statistiek ingebrachte, andere benadering van de totale problematiek afwijkt van en verenigbaar is met de in dit vakgebied gangbare benadering.

In het navolgende zullen enkele van de duidelijke verschillen in die twee benaderingen worden beschreven, in de hoop, dat daaruit iets kan worden afgeleid omtrent het verdere verloop van de introductie van statistiek in dit vakgebied.

Eerst kan echter nog worden opgemerkt, dat wanneer de introductie van statistiek in het vakgebied van de accountantspraktijk aldus beschouwd wordt als het inbrengen van een andere benadering van de totale problematiek in dit vakgebied, het afwijkende en moeizame verloop van die introductie ineens in een geheel ander licht komt te staan. Dan worden ervaringen, die moeilijk verklaarbaar leken, ineens veel minder onbegrijpelijk.

Van de, natuurlijk weer persoonlijke, ervaringen van de auteur betreft dat bijvoorbeeld de bestaande grote interesse om van de mogelijkheden van het ge-

bruik van statistische technieken kennis te nemen, die moeilijk te rijmen leek met de in vergelijking met andere vakgebieden juist grotere weerstand om die technieken ook in de praktijk toe te passen. Dat betreft ook de ervaring, dat wanneer tot gebruik van deze technieken wordt besloten, dit vaak gebeurt op grond van oneigenlijke, althans in de ogen van een statisticus oneigenlijke, argumenten. En als laatste voorbeeld kan hierbij de ervaring worden genoemd, dat de neiging bestaat statistische technieken te reduceren tot geheel afgeronde rekentechnieken, waarbij aan statistische aspecten wordt voorbijgegaan en waarvan de uitkomst als een volledig zeker gegeven wordt opgevat.

Dat alles wordt nu verklaarbaar. Er is wel belangstelling voor de technieken, die vanuit de statistiek worden geïntroduceerd, maar de filosofie, de statistische benadering van de problematiek, die ook, en wel onlosmakelijk deel uitmaakt van de statistische inbreng, stuit op weerstanden.

Verschillen in benadering

Bij de hier volgende poging om op enkele essentiële punten de verschillen te beschrijven tussen de door de statistiek ingebrachte benadering van de problematiek in het vakgebied van de accountantspraktijk en de daar gangbare benadering dient vooraf nog eens het persoonlijke karakter te worden benadrukt. Hierbij is het immers noodzakelijk, dat de auteur, een buitenstaander in dit vakgebied, zich ook uitspreekt over de wijze, waarop naar zijn ervaring de problematiek in het vakgebied van de accountantspraktijk gewoonlijk wordt benaderd. En dat dan met betrekking tot enkele onderdelen en met het doel verschillen te beschrijven, zodat het geven van een niet te zeer vertekend beeld toch al een moeilijke opgave is. Enig voorbehoud vooraf lijkt dan ook op zijn plaats.

Wat betreft die gangbare benadering is voor een buitenstaander de rol van de theorie in dit vakgebied opvallend. In die theorie is weliswaar een benadering vastgelegd en een sluitend samenstel van methoden voor de problematiek afgeleid, maar daarbij wordt als uitgangspunt een sterk gestileerde, zo niet ideale toepassingssituatie gehanteerd. Voor de praktijk levert de theorie daarom vooral de benadering van de problematiek. De methoden uit de theorie zijn immers, doordat de praktische situatie belangrijk afwijkt van de ideale, slechts na aanpassing toepasbaar en of deze na aanpassing nog een sluitend geheel blijven vormen, moet per praktijksituatie worden beoordeeld.

Een goede illustratie van de afstand tussen theorie en praktijk, die zo ontstaat, vormt het probleem van de massaliteit van het cijfermateriaal. Het cijfermateriaal, dat in dit vakgebied wordt beschouwd, is niet, zoals in vele andere vakgebieden wel het geval is, principieel oneindig van omvang. In tegendeel, het is eindig en zelfs aan het eind van de beschouwde periode concreet voorhanden in de vorm van bestanden en bescheiden. Principieel levert de omvang van het beschouwde cijfermateriaal dus geen problemen op voor de activiteiten in dit vakgebied. In de theorie is dit dan ook een belangrijk, zij het impliciet uitgangspunt. In de praktijk is het beschouwde cijfermateriaal echter steeds vaker zo omvangrijk, dat de vraag rijst, of het beslag, dat een dergelijk onderzoek legt op de toch altijd beperkte, beschikbare middelen, indien al realiseerbaar, nog wel verantwoord is. Zo ontstond in de praktijk het probleem van de massaliteit. In de gangbare benadering is het een praktisch probleem, dat, wanneer het optreedt, praktisch en ad hoc moet worden opgelost.

De statistische inbreng bestaat uit een uitbreiding van het aantal methoden ter oplossing van dit probleem, maar tevens uit de notie, dat elke beperking in het onderzochte, d.i. gecontroleerde cijfermateriaal de aard van de (cijfermatige) uitkomsten principieel verandert. Ze zijn dan niet langer volledig zeker. In de statistische benadering gaat het niet aan deze onzekerheid te zien als een verwaarloosbaar gevolg van een moeilijke praktische situatie, maar moet met die onzekerheid in de gehele aanpak rekening worden gehouden.

Deze notie, onzekerheid in de uitkomsten, past echter moeilijk in de gangbare benadering in dit vakgebied. Niet alleen vermindert hij ingrijpend de bruikbaarheid van sommige administratieve verbanden, waarop die benadering mede is gebaseerd. Maar ook en vooral, het totaal van de activiteiten in het vakgebied van de accountantspraktijk is juist gericht op het geven van uitsluitel, anders geformuleerd op het verkopen van zekerheid, over de bedrijfseconomische gang van zaken in bedrijfsorganisaties aan de betrokkenen.

De statistische benadering is dan weliswaar meteen gericht op het hanteren, begrenzen en beperken van die onzekerheid, die in die benadering zo'n essentiële rol speelt. Maar dat betekent toch juist, dat het bestaan van die onzekerheid des te meer nadruk krijgt, omdat daartoe vooraf de vraag beantwoord moet worden naar de mate van onzekerheid in de nagestreefde uitkomsten, die nog aanvaardbaar is.

Een ander verschil in benadering komt al direct tot uitdrukking bij het beantwoorden van die, in de gangbare benadering bijna ongepaste, principiële vraag. In de statistische benadering worden immers ook aan de vorm, waarin het antwoord op deze toch al moeilijk te beantwoorden vraag moet worden gegeven, nog strikte eisen gesteld. De nog aanvaardbare mate van onzekerheid moet worden gekwantificeerd, in de vorm van waarden voor enkele samenhangende grootheden, zoals betrouwbaarheid, maximale fout, etc. Dat betekent niet alleen, dat men bij het beantwoorden van deze vraag enigszins vertrouwd moet zijn met het formeel wiskundige begrippenstelsel, dat de basis van de statistische inbreng vormt. Het betekent ook, dat een aansluiting moet worden gevonden met het veel meer kwalificerende begrippenstelsel, dat in het vakgebied van de accountantspraktijk gangbaar is. En dat geldt niet slechts voor die vraag vooraf naar de nog aanvaardbare mate van onzekerheid. Dat geldt evenzeer voor de interpretatie van de cijfermatige uitkomsten, die met behulp van statistische technieken worden verkregen. Deze andere benadering van de problematiek, die met de introductie van statistiek is verbonden, kenmerkt zich dan ook door pogingen tot exactere definiëring, operationalisering en kwantificering van het gangbare kwalificerende begrippenstelsel. De behoefte aan dergelijke pogingen ontstaat overigens ook daar, waar de computer bij de activiteiten in dit vakgebied wordt ingeschakeld, zodat de voortgaande automatisering wat dat betreft deze benadering bevordert.

Wat valt uit deze twee geschetste verschillen in benadering van de problematiek nu af te leiden omtrent het verdere verloop van de introductie van statistiek in het vakgebied van de accountantspraktijk? Aan formuleerbare conclusies is dat weinig meer dan, dat het verdere verloop in belangrijke mate afhangt van de vraag, of, en zo ja hoe, deze andere benadering van de problematiek in het vakgebied van de accountantspraktijk ingang zal vinden. En dat daarbij de overgang

van „zekerheid” naar „mate van onzekerheid” en de aanvaarding daarvan zowel binnen het vakgebied van de accountantspraktijk als daarbuiten door de betrokkenen, het maatschappelijk verkeer, een essentiële rol speelt.

Maar daarnaast geven de geschetste verschillen in benadering vooral enig inzicht, dat mogelijk van waarde zal kunnen zijn voor het verdere verloop van de introductie van statistiek in dit vakgebied.