

Auditing research: mag uitvinden óók?

Hans Blokdijk



De hoofdproducten van wetenschappelijk onderzoek zijn: ontdekken en uitvinden. Natuurlijk heeft onderzoek ook ondersteunende activiteiten nodig, zoals het uitgeven van tijdschriften en het inrichten van biblio-

theken, maar daar gaat het nu even niet om.

Ontdekken is: uitzoeken wat, of hoe, iets is; uitvinden is: verzinnen hoe iets beter kan.

Uitvinden kan vaak niet zonder voorafgaande ontdekking, maar het is iets wezenlijk anders.

Nu zijn er stemmen die zeggen: uitvinden is geen wetenschap, maar techniek. Anderen stellen echter dat wetenschap pas maatschappelijk relevant is als er iets uitgevonden wordt. In deze weergave zijn beide standpunten ongenueanceerd: enerzijds valt in de sterrenkunde niet veel uit te vinden, anderzijds zou de geneeskunde zonder uitvindingen niet aan haar grote renomme als wetenschap zijn gekomen.

Bij de gamma-wetenschappen lijkt uitvinden in een kwade reuk te staan. Dat is niet verwonderlijk, nu de 'maakbaarheid van de samenleving' een onhaalbaar, en volgens menigeen onfris, ideaal is gebleken. Omdat ik het gevoel heb gekregen dat dit geurtje ook bij 'auditing research' bestaat, heb ik eens gekeken naar de aard van onderzoeken op dit vakgebied waarover in de jaren 1992 - 1996 is gepubliceerd in twee toonaangevende tijdschriften, 'The Accounting Review' en 'Auditing, a Journal of Practice and Theory'. Deze keuze zal wel geen geheel repre-

sentatief beeld opleveren, maar geeft wel belangwekkende aanwijzingen.

Ik trof 136 onderzoeken aan; sommige artikelen beschreven méér dan één onderzoek. Hiervan vingen er 97 aan met een ontdekkings-exercitie, naar het voorkomen van verschijnselen of naar opvattingen over verschijnselen. De overige 39 onderzoeken betroffen voor het overgrote deel controletechnieken; ik vond slechts enkele artikelen met beschouwingen over eerder in de literatuur beschreven verschijnselen. Opvallend was dat bijna alle artikelen over controletechnieken betrekking hadden op mathematisch te funderen methoden, voor cijferanalyse of voor steekproeven.

Van bedoelde 39 beschouwingen gaven er: 12 geen uitspraak over het al dan niet bestaan van een probleem; 9 wel een dergelijke uitspraak, maar zonder voorstel tot verbetering; 18 een voorstel tot verbetering.

De laatstgenoemde 18 onderzoeken, bijna de helft dus, waren tot een vorm van uitvinding gekomen.

Die verhouding lag totaal anders bij de 97 onderzoeken naar (opvattingen over) verschijnselen. Hiervan deden er: 36 geen uitspraak over het al dan niet bestaan van een probleem;

Prof. J.H. Blokdijk is directeur van J.H. Blokdijk Advies B.V. en adviseur van ondernemingen en accountants. Daarnaast is hij hoogleraar Toegepaste Accountantscontrole aan de Vrije Universiteit Amsterdam. Hij heeft vele vaktechnische functies bij het Koninklijk NIVRA vervuld en is lid van het bestuur van de Stichting Toezicht Effectenverkeer.

44 wel een dergelijke uitspraak, maar zonder voorstel tot verbetering;

17 een voorstel tot verbetering.

Van de 44 onderzoeken met conclusie doch zonder voorstel tot verbetering waren er 13 die tot de slotsom kwamen dat er geen probleem was; dat is dus prachtig, want dergelijke conclusies, mits terecht getrokken, zijn zeer waardevol. Anderzijds moet men zich van de overige conclusies geen overdreven voorstelling maken: vaak was de slotsom sterk gekwalificeerd met de mededeling dat verder onderzoek noodzakelijk of gewenst was.

Ook de 17 voorstellen voor verbetering waren vaak niet hard, doch nogal tentatief geformuleerd, zoals: 'zouden de 'standards' niet uitgebreid moeten worden?'. Desondanks werd daarmee een bescheiden stap in de richting van uitvinden gezet.

Hoewel het de laatste jaren, met name in de Angelsaksische wereld, iets beter lijkt te worden, blijkt het uitvinden weinig populair te zijn. Die bevinding stijft mij in het eerder gesignaleerde gevoel, dat is gevoed door uitlatingen in de wandelgangen in de zin van: 'Met normatief-deductief onderzoek krijg je tegenwoordig geen been aan de grond'. Ontdekken heeft kennelijk de sterke voorkeur.

Nu is ontdekken het gemakkelijkste hoofdonderdeel van de wetenschap, zeker bij 'auditing research': al wat je ervoor nodig hebt is een gegevensverzameling, een statistiemachine en vaak, maar niet altijd, een hypothese.

De gegevensverzameling ontstaat door ondervraging van een groep accountants of accountancystudenten, dan wel uit één of meer (van de in de Verenigde Staten kennelijk rijkelijk voorhanden) databases van verschijnselen met een maatschappelijk karakter, zoals het vóórkomen van niet-goedkeurende accountantsverklaringen. De verkrijging van een passende gegevensverzameling is vaak lastig en tijdrovend,

maar vereist vooral organisatietalent en overredingskracht.

De statistiemachine is een personal computer waarop het veelomvattende statistiekpakket SSPS is geïnstalleerd; dat is voor een gamma-wetenschapper wat een zakmes is voor een kampeerder.

Voor de hypothese is echt denkwerk vereist, alsmede enig inzicht in het vakgebied. Wat dit laatste betreft heb ik echter wel eens de indruk gekregen dat men voor een leuke statistische exercitie toevallig een onderwerp uit het vakgebied 'auditing' pakt, zoals sommige biologen bij voorkeur met fruitvliegjes werken. Het toepassen van de onderzoeksmethode wordt dan hoofddoel; vandaar misschien de vele onderzoeken zonder uitspraak over de vraag of er een probleem bestaat.

Ontdekken is bepaald niet zinloos. Sommige beleidsbeslissingen in de Nederlandse regelgeving voor accountants hadden wel een wat steviger 'ontdekkingsfundament' mogen hebben. Een voorbeeld is het wanbegrip dat in het maatschappelijk verkeer zou kunnen ontstaan door oordeelonthoudingen in continuïteit: dat is nooit behoorlijk onderzocht, doch uitsluitend door accountants beweerd, meestal op basis van elkaar napraten. Hetzelfde geldt voor de 'negatieve assurance' in beoordelingsverklaringen en oordeelonthoudingen: dat algemeen ontwikkelde mensen de daarin vervatte dubbele ontkenning niet zouden begrijpen en/of niet zouden kunnen onderscheiden van een positief gestelde mededeling, lijkt mij een ernstige onderschatting. De bewering is evenwel nooit gefundeerd.

Enige ontdekkingsarbeid is dus stellig niet misplaatst. Maar: het accountantsberoep is groot geworden door uitvinden, door normatief-deductief onderzoek. En daarvoor is véél meer inventiviteit en fantasie nodig dan voor ontdekken!

De huidige voorkeur voor ontdekken is de triomf van de middelmatigheid!