

# Control of Judgement Performance in Auditing, an Empirical Study

Prof. Dr. E.H.J. Vaassen

J.R.H.J. van Kuijk, (1999), *Control of Judgement Performance in Auditing, an Empirical Study*, proefschrift Vrije Universiteit Amsterdam.  
Promotor: Prof. J.H. Blokdijk RA  
Co-promotoren: Prof. Dr. T.L.C.M. Groot en Prof. Dr. D.T. Otley

## 1 Inleiding

Het schrijven van een proefschrift is vaak een moeizaam, soms frustrerend, maar altijd leerzaam proces. De promovendus ervaart keer op keer dat hij tegen grenzen aanloopt. Dit kunnen grenzen zijn die te maken hebben met de beschikbaarheid van data, maar ook bijvoorbeeld grenzen die te maken hebben met de beperkte tijd van de promovendus (en die van zijn promotoren) die voor het onderzoek beschikbaar is. Het proefschrift van Bob van Kuijk is in die zin typisch: de promovendus heeft zijn aandacht voortdurend moeten verdelen tussen de praktijk van een accountantskantoor, het onderwijs aan twee universiteiten en zijn promotieonderzoek. Bovendien is er, zoals de auteur zelf opmerkt, '...meer in het leven dan alleen maar werken...'. Ondanks een aantal toppublicaties van enkele jonge Nederlandse onderzoekers is Nederland op het terrein van het accounting en auditing-onderzoek nog redelijk onderontwikkeld. Dit rechtvaardigt tot op zekere hoogte een langere doorlooptijd van promotieonderzoek en een leerproces dat gekenmerkt wordt door vallen en opstaan. Ook hier is het onderhavige proefschrift typisch: het onderzoek is een achttal jaren geleden opgestart met een probleemstelling die duidelijk afwijkt van de probleemstelling die we nu in het proefschrift lezen. De auteur heeft blijkbaar een bepaald leerproces

doorlopen, maar hierin schuilt ook de kritiek die kan worden gegeven op het proefschrift als eindresultaat van dat proces.

In deze boekbespreking wordt allereerst een korte samenvatting gegeven van het proefschrift. Daarna wordt de dissertatie aan een kritische beschouwing onderworpen, waarbij met name de onderzoeksmethodologische aspecten aan de orde zullen komen alsmede de betekenis van het proefschrift voor theorie en praktijk. Daarbij is het met name interessant te constateren dat in het proefschrift een integratie van twee onderzoeksterreinen is nagestreefd, namelijk 'management control research' en 'audit judgement research', alsmede een vorm van 'triangulation' door verschillende onderzoeksmethoden toe te passen op de vraagstelling.

## 2 Samenvatting

Het doel van het onderzoek is het verkrijgen van inzicht in de invloed van ervaring, opleiding en taakstructurering op de oordeelsvorming van accountants bij het uitvoeren van een specifieke controletaak. In concreto zijn de volgende twee onderzoeksvragen gesteld:

- Verklaren verschillen in opleidings- en ervaringsachtergrond van subjecten verschillen in oordeelsvorming?
- Heeft het structureren van taken invloed op oordeelsvorming?

Aan de hand van een zogenaamd quasi-experiment (in dit geval een veldexperiment aangevuld met een archiefstudie, een participantobservatie en interviews) werd geprobeerd deze vragen te beantwoorden. Aan het onderzoek hebben vijftien proefpersonen deelgenomen, waarvan er uiteindelijk drie om uiteenlopende redenen afvielen. Deze personen waren als (assistent-)accountant bij een groot internationaal accountantskantoor in Nederland betrokken bij één controleopdracht

---

Prof. Dr. E.H.J. Vaassen RA is hoogleraar BIV/AO aan de Universiteit van Amsterdam en vaktechnisch adviseur bij Deloitte & Touche.

waarbij detailcontroles werden uitgevoerd op de projectadministratie inzake onderaanneming.

Het empirisch deel van het onderzoek bestond uit de volgende onderdelen:

- veldexperiment;
- archiefstudie;
- participantobservatie;
- interviews.

In het veldexperiment werden twee controleprogramma's voorgelegd aan de accountants die de controle uitvoerden. Het eerste controleprogramma was ongestructureerd, het tweede – dat werd voorgelegd aan een fractie van de accountants die aan de controle werkten – was gestructureerd. Door middel van de archiefstudie werd de kwaliteit van de controle gemeten aan de hand van de volgende variabelen: het aantal fouten, de aard van de fouten, het effect van de fouten op de grootboekrekening, de helderheid van rapporteren, en de bestede tijd per controledossier. Ter identificatie van bedreigingen van de interne validiteit werd voorts gebruikgemaakt van participantobservatie en interviews.

De resultaten van het onderzoek geven aanleiding tot de volgende aanbevelingen voor de praktijk:

- Vanuit een oogpunt van efficiency is het wenselijk de ongestructureerde en meer complexe taken toe te delen aan accountants met een hogere opleiding, als men er desalniettemin voor kiest of door de omstandigheden wordt gedwongen lager opgeleiden in te zetten, dan zullen deze moeten worden ondersteund met duidelijke feedback en training.
- Vanuit een oogpunt van het creëren van een effectieve leersituatie is het wenselijk dat handlingsinstructies worden ondersteund door trainingen.
- Het management van accountantskantoren zou meer aandacht moeten schenken aan feedback tijdens en direct na de uitvoering van de controle.
- Beslissingen om controleprogramma's te herzien moeten meer worden gebaseerd op een kosten-batenafweging.
- Reviewers in de controlepraktijk moeten de nodige voorzichtigheid betrachten bij de interpretatie van rapportages vanuit het controleteam; heldere rapportages zijn niet altijd een teken dat het controledossier geen fouten bevat.

### 3 Discussie

De benadering van een onderzoeksvraag waarbij verschillende onderzoeksmethoden worden toegepast is een veel gepropageerde methode, onder

meer omdat de tekortkomingen van de ene methode die van de andere worden geacht te compenseren. Na lezing van het proefschrift van Van Kuijk ontstaat echter de indruk dat nooit een bewuste keuze is gemaakt voor 'triangulation', maar veel eerder een opeenstapeling van methoden is gekozen nadat bleek dat met de voorgaande methode niet het beoogde resultaat werd bereikt. Dit klinkt heel negatief, maar is het in feite niet omdat niet elk onderzoek zich simpelweg conform planning zal ontwikkelen. Toegegeven, het is een pré als dat wél zo is, en het getuigt van grote klasse indien een onderzoek inderdaad zonder kunstgrepen oplevert wat ervan werd verwacht, maar het is een feit dat niet veel onderzoekers dit voorrecht ten deel valt. Een echt punt van kritiek is veeleer de complexiteit van de onderzoeksopzet. Dezelfde onderzoeksvragen hadden, met inachtneming van de validiteit, in een vele malen eenvoudigere opzet onderzocht kunnen worden. Het kost veel moeite om te doorgronden hoe het onderzoek is opgezet. Een sterk punt is dat het onderzoek onder andere gebruikmaakt van echte controledossiers. Met deze vorm van archiefonderzoek kan onder andere worden bereikt dat de externe validiteit verbetert. De auteur merkt echter terecht op dat de interne validiteit met name bij dit soort onderzoek een voortdurend punt van aandacht moet zijn. We zien dan ook dat het probleem van de interne validiteit als een rode draad door het proefschrift loopt. Dat is op zichzelf een pluspunt, ware het niet dat het naar mijn idee op te veel plaatsen bij een juiste diagnose blijft maar concrete maatregelen die de interne validiteit kunnen helpen verbeteren achterwege blijven. Bijvoorbeeld: een belangrijk onderdeel van het onderzoek is het vaststellen van de relatie tussen taakinstructie en oordeelsvorming. Om de wijze van taakinstructie te variëren wordt gebruikgemaakt van twee controleprogramma's. Het eerste werd gemaakt in een vroeg stadium van de controle, het tweede nadat de accountants meer informatie hadden over de desbetreffende controle en derhalve een grotere mate van detail kon worden aangebracht in het controleprogramma. De auteur stelt op basis van literatuurstudie dat de structurering van instructies op basis van verworven taakkennis tot een verbeterde oordeelsvorming zal leiden. De aanpassing van het controleprogramma is volgens de auteur een voorbeeld van een structurering van instructies. Hij merkt op: 'The revision was carried out in such a way that it did not contain new information and change the nature of how-to instruction. Otherwise, there would be a mixed stimulus on judgement performance consisting of a structuring effect and a changed type of instruction.' Later merkt de auteur echter op: 'From the comparison, it is clear

that the audit program revision consisted of no other changes than that of the structuring.'

Vervolgens merkt de auteur op dat het aangepaste controleprogramma veel gedetailleerder is en dat de instructies veel meer op elementair niveau plaatsvinden. De auteur gaat er daarbij blijkbaar van uit dat de aanpassing slechts de structuur betreft, waar een uitbreiding van het aantal procedures en een nadere detaillering duidelijk meer is dan slechts een aanpassing van de structuur. Dit is een aantasting van de interne validiteit van dit deel van het onderzoek temeer doordat de auteur herhaaldelijk zijn eigen oordeelsvorming aanwendt en als onderbouwing opvoert. Zinsneden als '*... it is clear that the audit program revision consisted of no other changes than that of the structuring.*' of 'Therefore, audit program 2 was based on *my* client-specific knowledge' zijn hiervan voorbeelden.

Het proefschrift is, zoals zoveel onderzoek in feite, een voortdurend balanceren tussen interne en externe validiteit. Over de relevantie van wetenschappelijk onderzoek voor de praktijk verschillen de meningen nogal eens. Het lijkt vaak alsof de kwaliteit van de journals waarin onderzoek wordt gepubliceerd omgekeerd evenredig is met de relevantie voor de praktijk. Van Kuijk probeert dit te doorbreken door vanuit zijn eigen praktijk problemen te signaleren en daar onderzoeksvragen aan te koppelen die ook in voorgaand onderzoek al zijn gesteld. Dit, tezamen met de eerdere opmerkingen over het aanwenden van de eigen oordeelsvorming van de onderzoeker, leidt ertoe dat zijn aanpak soms nogal subjectief overkomt. Daar staat tegenover dat de onderzoeksresultaten zeker beleidsimplicaties voor het management van accountantskantoren zullen hebben.

Al met al is het proefschrift een goede representant van de eerste generatie Engelstalige Accounting- en Auditing-proefschriften die in Nederland de laatste decennia zijn verschenen en die gericht zijn op het uiteindelijk publiceren van de bevindingen in A- of B-journals. De tweede generatie proefschriften staat er echter aan te komen en we zien hier al een enkel onderzoek verschijnen in de internationale topjournals. Het staat buiten kijf dat deze nieuwe generatie onderzoekers anders is opgevoed dan de eerste groep onderzoekers die terecht als pioniers mogen worden aangemerkt. In dit licht bezien is het proefschrift van Van Kuick een zinvolle bijdrage aan het internationale onderzoek op het terrein van de accountantscontrole.