

RÉSUMÉ

UNE METHODE D'ECHANTILLONNAGE SPECIALEMENT CONCUE POUR LE CONTROLE COMPTABLE

Les méthodes d'échantillonnage sont appliquées avec succès dans des domaines de plus en plus divers. Dans certains pays elles font même partie des techniques d'expertise-comptable et ont été, en tant que telles, reconnues par la profession. Aux Pays-Bas cependant, ces méthodes ne sont pas utilisées. On pense en effet qu'elles ne permettent pas aux experts-comptables de se former un jugement qualifié en accord avec leur conscience professionnelle. Malgré les études publiées à l'étranger, et notamment aux Etats-Unis, tendant à justifier du point de vue scientifique l'emploi de ces méthodes, les conceptions néerlandaises ne se sont pas modifiées: on persiste à croire qu'elles sont inutilisables du fait surtout qu'elles donnent seulement, du moins dans leurs applications usuelles, des renseignements sur le nombre d'erreurs commises dans une comptabilité et non pas sur les *montants* résultant de ces erreurs.

Le Professeur P. De Wolff, de l'Université Communale d'Amsterdam, a élaboré une méthode qui ne comporte pas ce désavantage. L'auteur définit l'erreur comme un montant ayant été comptabilisé trop *élevé*. Le dépistage de telles erreurs se fait comme suit: Tous les postes dans une partie déterminée de la comptabilité dépassant un certain critère (montant-limite) sont contrôlés intégralement et les autres postes en partie seulement. Si aucune erreur n'est trouvée dans aucune des deux catégories, on en tire la conclusion que le montant total des erreurs éventuelles ne dépasse pas un certain montant fixé par avance en fonction du total de l'ensemble des postes. La conclusion n'est valable qu'avec une certaine probabilité, également fixée par avance. Si, d'aventure, une erreur est dépistée, aucune conclusion statistique n'est tirée. L'échantillonnage est alors abandonné et un contrôle intégral effectué.

Pour pouvoir utiliser cette méthode on doit donc seulement connaître le montant-limite et le volume de l'échantillon. Pour une application optimale on doit connaître leur système de valeurs, choisi de telle manière que le nombre de postes à contrôler soit réduit au minimum. M. de Wolff démontre que ce système de valeurs dépend:

1. du nombre de postes à contrôler dans la comptabilité intéressée;
2. de la fonction de fréquence des montants des postes;
3. de la fraction d'erreurs admise;
4. du niveau de sécurité.

Les possibilités d'application de la méthode dépendent surtout de la disponibilité des quatre données fondamentales.

1. Le nombre de postes peut être déterminé sans aucune difficulté.
2. La détermination de la fonction de fréquence peut en revanche demander beaucoup de travail. M. De Wolff pense que cette fonction est toujours la même pour les cas similaires. On effectue actuellement des recherches empiriques.
3. La fraction d'erreurs admise doit être fixée par l'expert comptable lui-même. C'est ici que commencent les premières difficultés de principe. Bien que l'introduction d'une telle marge ne semble pas à rejeter a priori, cela ne veut pas encore dire qu'elle puisse être déterminée objectivement et quantitativement par la théorie de l'expertise-comptable.

4. La même objection peut être formulée à l'égard du niveau de sécurité, objection qui revêt ici même un caractère fondamental.

Abstraction faite de ces objections découlant de la méthode même, on doit douter de ses possibilités d'application puisque le résultat obtenu avec elle, ne remplit pas les conditions du contrôle comptable. En effet, une conclusion qui se réfère uniquement aux erreurs dues à la comptabilisation des montants trop élevés n'a pas de sens pour la plupart des contrôles.

Une exception pourrait être faite pour certains contrôles de fraudes. C'est d'ailleurs sur ce point que M. De Wolff a axé son exposé. Mais, c'est précisément dans ce genre de contrôle que l'introduction d'un niveau de sécurité devient très délicat étant donné qu'il est impossible de calculer par avance les dommages résultant d'une conclusion erronée éventuelle d'une part, et le caractère alternatif des contre-mesures à prendre d'autre part. Ensuite, quel que soit le contrôle à effectuer, les peines et frais de préparation de l'échantillon sont perdus dès qu'une seule erreur est trouvée, car dans cette éventualité, toute la méthode doit être abandonnée. D'autres critiques d'ordre secondaire ont été encore formulées.

La critique conduit à une analyse plus générale de l'acceptation du caractère probabilistique inhérent à toutes les conclusions fondées sur l'emploi des méthodes d'échantillonnage. On peut affirmer que ce caractère ne peut être transformé en un facteur calculable que si les échantillons prélevés dans une seule et même unité économique sont très nombreux. En outre, on devra avoir au moins une idée globale des conséquences d'une conclusion erronée.

Cette condition est remplie dans le contrôle de qualité dans l'industrie, mais non pas dans l'expertise-comptable.

La conclusion finale, à laquelle aboutit l'auteur, est que la méthode de M. De Wolff est inutilisable pour le but indiqué, du moins en ce qui concerne l'expert-comptable (public). Elle peut toutefois constituer un point de départ à d'autres méthodes, plus compatibles avec les exigences des experts-comptables.

SUMMARY

A METHOD OF TESTCHECKS TO BE USED IN AUDITING

Testchecks are being successfully applied in more and more fields. In some countries they are reckoned among the acknowledged audit techniques. Not so in The Netherlands however, where it is generally thought that no auditor can give a verdict in accordance with his professional responsibility, that is based on testchecks. Though in the former countries and especially in the U.S.A. many attempts at a scientific justification have been published of late, the Netherlands conceptions have remained unchanged. One of the reasons why this audit technique is not considered practicable is that in its customary form it only gives information on the numbers of mistakes made in the accounts of a certain firm, not on the amounts involved.

Professor P. de Wolff of the Municipal University of Amsterdam has devised a method of testchecking which does not have this drawback. He defines a mistake as an item which has been entered too high. Mistakes of that kind are traced as follows: All entries of which the amount exceeds a certain limit are submitted to a complete check. The other entries are only checked in parts. If in neither category a mistake is found, the conclu-