

DE STEEKPROEF IN DE ACCOUNTANTSCONTROLE

door Dr L. H. Belle

In het juninummer 1959 van dit tijdschrift is onder bovengemelde titel het sluitstuk verschenen van het door de Heer Louwers, in het kader der interne controle, ingestelde onderzoek naar het steekproef-probleem.

Ik meen, dat hij er goed aan gedaan heeft om met het Amerikaanse voorbeeld voor ogen tot nadere bezinning en tot een soort herinventarisatie te komen. In de States houdt men zich momenteel n.l. intensief bezig met de betekenis van de steekproef als controlemiddel, meer speciaal de mathematische steekproef (de gewone steekproef wordt ter onderscheiding de conventionele genoemd).

Louwers grijpt daarbij terug naar de historie van de steekproef en hij komt eerst te land bij de opvattingen van Prof. Dr S. Kleerekoper (M.A.B. 1933). Dit is niet zozeer toe te schrijven aan het door Kleerekoper behandelde probleem van de waarde van de steekproef in het algemeen, doch meer speciaal aan het feit, dat Kleerekoper de *eerste auteur* in ons land was, die de wetenschappelijke, respectievelijk de *wiskundige steekproef* onder schot nam.

Waar Prof. Kleerekoper in 1933 zijn studies schreef kennelijk hiertoe gestimuleerd door enkele passages uit mijn in 1931 verschenen proefschrift (Grondslagen der Accountancy) acht ik, uit een oogpunt van geschiedschrijving, het een slordigheid van de Heer Louwers om mijn denkbeelden omtrent de *wiskundige steekproef* niet te vermelden. Ik moge daarom de vrijheid nemen enkele passages te memoreren. Zo schreef ik (blz. 104 der Grondslagen):

„Practisch zet de accountant de steekproefcontrole zover door, dat hij voor zichzelf de overtuiging heeft gekregen voldoende verricht te hebben om met gerustheid verder op de interne controle te kunnen steunen. Van de ervaren accountant mag verwacht worden, dat hij niet in den blinde steekt, doch weet waar, wanneer en hoe hij de proef moet doen.

In wezen zit bij de steekproefcontrole een kansberekening voor. De mathematische statistiek verschaft aanwijzingen omtrent het aantal steekproeven, welke t.a.v. massaverschijnselen genomen dient te worden, teneinde met voldoende zekerheid een conclusie te kunnen trekken.

Het zou ideaal te noemen zijn, indien de accountant in dit opzicht intuïtie kon vervangen door de wetenschappelijke waarschijnlijkheidsberekening. Misschien ligt hier voor de toekomst nog een eis ten aanzien van de theoretische ontwikkeling van de accountant besloten.”

Ik kwam op dit denkbeeld door het geschrift van Prof. Dr Becker over de toepassing der mathematische statistiek op problemen der *massafabricage*. Wat ik verder in mijn proefschrift schreef omtrent het steekproefprobleem in het algemeen, meent Louwers te kunnen weergeven door een passage (in zijn slotconclusie n.b.) aan het eind van het 3e artikel (M.A.B. juni 1959). Tegen bedoelde tirade moet ik bezwaar maken vanwege de onjuiste voorstelling van zaken betreffende mijn opvattingen inzake het onderhavige vraagstuk. Bedoelde passage luidt als volgt:

„Wanneer een gegeven doel met een partiële waarneming kan worden bereikt, betekent die partiële waarneming - in vergelijking met een volledig

onderzoek - uiteraard een werkbesparing en zal zij dus de economisch-ratio-
nele werkwijze zijn. Dergelijke gedachten gaven destijds Belle aanleiding
onderscheid te maken tussen ethische en economische groeperingen onder
de accountants, maar Belle ging daarbij niet uit van de overweging, dat de
accountant ten behoeve van het maatschappelijk verkeer een zelfstandig
oordeel moet verkrijgen en dus in van geval tot geval te bepalen omvang
zelfstandige waarnemingen moet verrichten, maar van de gedachte dat de
accountantsarbeid louter duplicering van reeds verrichte (interne) controle-
arbeid is. Het voorgaande moge hebben aangetoond, dat Kleerekoper c.s. met
recht tegen *deze* steekproeven ten strijde trokken."

Tegenover deze beweringen van Louwers stel ik het volgende uit mijn proef-
schrift (zie Grondslagen blz. 98-99):

„In algemene zin is herhaling van arbeid, welke verricht is voor hetzelfde
doel, oneconomisch te noemen. Daarom ligt het voor de hand, dat de ac-
countant zich in elk bepaald geval afvraagt, in hoeverre hij bij de beperking
van zijn controle steun kan vinden in de reeds door anderen verrichte con-
trele, m.a.w. in hoeverre hij kan steunen op de interne controle. Een algemeen
geldende gedragslijn is ten deze niet te geven. In elk geval afzonderlijk zal
de accountant naar bevind van zaken hebben te beoordeelen in welke mate
hij op de interne controle kan steunen. Nimmer zal hij zich zonder meer mo-
gen verlaten op de interne controle. De accountant zal zich eerstens moeten
vergewissen, of het bestaand systeem van interne controle als zodanig goed
is en goed gewerkt heeft. Zulks doende is de accountant de Directie tot
steun. Immers die controle dient de leider, die, zoals wij reeds zeiden bij zijn
beheersbeslissingen noodwendig zelf in zekere mate op de plichtsvervulling
van zijn ondergeschikten steunt, eveneens te verrichten. Zijn verantwoor-
delijkheid met betrekking tot de bescherming van het aan hem toevertrouwd
vermogen stelt hem zulks tot plicht."

Mag Louwers nu op grond van het voorgaande concluderen, dat ik van de
gedachte uitga, dat accountantsarbeid louter duplicering van reeds verrichte in-
terne controle-arbeid is? Gaat Belle niet uit van de overweging, dat de accountant
een *zelfstandig* oordeel moet verkrijgen, en dus in van geval tot geval te bepalen
omvang zelfstandige waarnemingen moet verrichten? Ik schreef verder:

„De accountantsfunctie is, zoals wij in hoofdstuk I zagen, in het leven ge-
roepen door de behoefte van het *maatschappelijk verkeer* aan meerdere ze-
kerheid o.a. inzake de bescherming van het vermogen der onderneming. De
controle van de accountant moet dus een plus aan zekerheid verschaffen
boven de in de bestaande organisatie vercorporeerde veiligheidsmaatregelen.
Meerdere zekerheid wil echter nog niet zeggen dat absolute zekerheid be-
reikt moet worden.

„Als de accountant voor een bepaald onderdeel der administratie bevonden
heeft, dat de interne controle qua systeem goed is en normaal gefunctioneerd
heeft, komt de vraag bij hem op of de voorwaarden, waaronder het systeem
gewerkt heeft, het toelaten, dat hij in verband met zijn *specifieke verant-
woordelijkheid* enerzijds en het economisch streven om duplicering van ar-
beid te vermijden anderzijds, zelf verder op de verrichte interne controle mag
en moet steunen."

Wat zou Belle bedoelen met de *specifieke* verantwoordelijkheid van de accountant? Moet hij hiertoe soms *geen zelfstandige* waarnemingen verrichten? Het idee alleen is reeds absurd!

Ik kan voor dit soort van critiek van de Heer Louwers geen bijzondere waardering hebben.

Tot slot nog dit: de opmerking van Louwers, dat ik onderscheid maakte tussen ethische en economische groeperingen onder de accountants is wel erg simplistisch. Hij bedoelt daarmee waarschijnlijk te zeggen hetgeen Dr. Sternheim als geschiedschrijver in het Jubileumboek 1935 van het N.I.v.A. zo kernachtig schreef omtrent de twee theoretische richtingen n.l.:

„Deducerend van het publieke vertrouwen stelt de vertrouwenstheorie algemene normen voor de controle-techniek vast. De opvattingen van Prof. Volmer en zijn leerling, Dr. Belle gaan in andere richting; zij beschouwen de controle als een compliment van het geheel der maatregelen van administratieve organisatie in de onderneming.”

Naar mijn smaak had de Heer Louwers evengenoemd onderscheid hier beter achterwege kunnen laten, omdat het van veel algemener strekking is.

Naschrift van P. C. Louwers.

De heer Belle toont zich ontstemd omdat ik hem niet of onvolledig recht zou hebben doen wedervaren in mijn beschouwing over de steekproef in de accountantscontrole.

Het spijt mij dat ik deze ontstemming niet kan wegnemen omdat ik - ook na hernieuwde bestudering van de materie - in de opmerkingen van de heer Belle geen aanleiding zie wijzigingen in mijn betoog aan te brengen. Ik moge dit hieronder nader kort toelichten.

De heer Belle richt drie verwijten tot mij:

- 1) gij pleegt een historische slordigheid. Weliswaar was „*Kleerekoper de eerste auteur in ons land, die de wetenschappelijke, respectievelijk de wiskundige steekproef onder schot nam*”, maar gij vermeldt niet „*mijn denkbepelden omtrent de wiskundige steekproef*”;
- 2) gij geeft een onjuiste voorstelling van zaken door te concluderen „*dat ik van de gedachte uitga, dat accountantsarbeid louter duplicering van reeds verrichte interne controle-arbeid is*”;
- 3) Uw opmerking „*dat ik onderscheid maakte tussen ethische en economische groeperingen onder de accountants*” is wel erg simplistisch.

ad 1): het was mij bekend dat de heer Belle in zijn proefschrift het hierboven door hem aangehaalde ten aanzien van de „wiskundige” steekproef heeft gezegd. Ik geloof echter dat de heer Belle ten onrechte van mening is dat ik daarvan melding had moeten maken. Immers: mijn betoog handelde over een gecombineerd begrip, namelijk de steekproef in de accountantscontrole (dus niet over de steekproef in het kader der interne controle zoals de heer Belle opmerkt) en ik heb dus noch afzonderlijk over de steekproef noch afzonderlijk over de accountantscontrole gesproken. Indien ik genoemde zin van de heer Belle had willen citeren, dan zou

ik eerst uitvoerig hebben moeten ingaan op de grondslagen van de accountantscontrole. Ik zou dan de controle-opvattingen van de heer Belle hebben moeten afwijzen en zijn opmerking over de „wiskundig” steekproef hebben kunnen beamen.

Thans heb ik als startpunt gekozen het betoog van Kleerekoper (M.A.B. 1933) dat grondig afdeed met de wiskundige steekproef in het kader van de opvattingen ten aanzien van de accountantscontrole, zoals deze door de heer Belle naar voren werden gebracht. Het leek me overbodig en onvriendelijk de scherpe kritiek die Kleerekoper destijds neerschreef weer op te halen;

ad 2): behalve door Reder („Naar aanleiding van een proefschrift”, M.A.B. 1931/32) is het probleem van de doublure eveneens door Kleerekoper uitgebreid in zijn meergenoemde artikelenreeks behandeld. Ik verwijs verder naar Limperg's college-dictaten en naar het laatste deel van diens naschrift bij het artikel van de heer Belle in M.A.B. 1940. Ook ten aanzien van dit bezwaar van de heer Belle geldt dat ik heb getracht in mijn beschouwing duidelijk naar voren te brengen dat ik met mijn heroriëntatie omtrent de steekproef niet de draad weer heb opgenomen waar deze in 1933 werd afgebroken. Ik heb uitdrukkelijk stelling genomen voor het gebruik van steekproeven in het kader van een volkomen controle in de door Limperg aan dat begrip gegeven inhoud, namelijk een op zichzelf staand, sluitend geheel van controlemaatregelen afgestemd op een specifiek doel en ik heb dus bepaald niet gepleit voor het vervangen van de volkomen controle door het steunen op de met steekproeven waargenomen interne controle. In het kader daarvan had het geen zin alles te herhalen wat destijds werd neergeschreven ten aanzien van de „beroemde doublure” zoals Kleerekoper het probleem al in 1933 noemde;

ad 3): de door de heer Belle bedoelde opmerking is ingegeven door onder andere de volgende alinea uit zijn proefschrift:

„De toepasselijkheid van het economische principe op den accountantsarbeid werd positief door hen (de bedrijfseconomisch geschoolde accountants met de opleiding waarvan in 1917 te Rotterdam werd begonnen) erkend en was de directe aanleiding tot het tot stand komen van de Rotterdamsche of Economische School der Accountancy. In den grond was deze gebeurlijkheid een reactie op de andere bestaande, z.g. Amsterdamsche of Ethische School, waarvoor Limperg in 1906, met zijn opvattingen omtrent het verband tussen het vertrouwen, dat de accountantsverklaring wekt en den omvang der controle, de fundamenteen had gelegd. Een overdreven voorstelling van de grootte der verantwoordelijkheid van den accountant bij de aanhangers van de Amsterdamsche School was de oorzaak, dat zij in hun theorieën over de taak des accountants het economische principe stelselmatig boycotten; zij stellen zich in deze tevreden met de bewering, dat het accountantsberoep tot de z.g. niet-egoïstische beroepen behoort.”

Deze uitlatingen van de heer Belle hebben destijds in vakkringen zoveel stof doen opwaaien en zij zijn door Reder (M.A.B. 1931/32), Kleerekoper (M.A.B. 1933) en Limperg (M.A.B. 1940) op zodanig grondige wijze behandeld dat het vraagstuk mij voldoende bekend voorkwam om met de door de heer Belle gevraakte, simpele verwijzing te kunnen volstaan.