

UIT HET BUITENLAND

DE OMVANG VAN STEEKPROEVEN BIJ DE ACCOUNTANTSCONTROLE IN AMERIKA

door D. P. Porrey

Het American Institute of Accountants (A.I.A.) heeft in oktober 1955 een „Case Study” gepubliceerd betreffende de omvang van steekproeven bij de accountantscontrole. Gezien de omstandigheid dat ook hier te lande bij herhaling de vraag aan de orde wordt gesteld of en in hoeverre bij de accountantscontrole van steekproeven gebruik kan worden gemaakt, meen ik goed te doen aan deze „Case Study” een beschouwing te wijden. In het kader van deze „Case Study” werd aan een 8 tal C.P.A.'s gevraagd hun mening weer te geven betreffende de mate van de toepassing van steekproeven in een aan hen voorgelegd geval.

Alvorens in te gaan op het resultaat van deze enquête wordt eerst de hoofdinhoud van de bij de publicatie gegeven inleiding, waarin de feitelijke probleemstelling is neergelegd, weergegeven.

De vraag of bepaalde statistische technieken bij het bepalen van de omvang van steekproeven bij de accountantscontrole bruikbaar zijn, aldus deze inleiding, heeft de laatste jaren de toenemende belangstelling van accountantszijde gehad. Meerdere accountants hebben de bruikbaarheid van deze technieken betwijfeld, in hoofdzaak omdat ze aarzelen vertrouwen te stellen in wat huns inziens in belangrijke mate een min of meer mechanische werkwijze is, op een terrein waar gezond oordeel en de resultaten van het toetsingswerk zoals dat in feite wordt toegepast, zulke belangrijke factoren zijn.

Het „Committee on Auditing Procedure” van het A.I.A. heeft zich over deze kwestie beraden, maar meende niet voldoende geïnformeerd te zijn om tot een verantwoorde conclusie te kunnen komen, omtrent de vraag in welke omvang steekproeven in de praktijk van de accountantscontrole worden toegepast. Teneinde beter ingelicht te zijn betreffende de geldende opvattingen daaromtrent, werd een beschrijving gegeven van een bestaande onderneming. Deze beschrijving aangevuld met enkele op bedoelde onderneming betrekking hebbende opeenvolgende jaarrekeningen werd toegezonden aan de leden van het „Committee”. Aan elk van hen werd gevraagd aan het „Research Department” (een naast het „Committee on Auditing Procedure” staande instantie van het A.I.A.) zijn zienswijze kenbaar te maken met betrekking tot de vraag in welke omvang, hij in het voorgelegde geval steekproeven noodzakelijk achtte teneinde te kunnen komen tot een verklaring zonder voorbehoud. De inzending van de antwoorden aan het „Research Department” had tot doel te voorkomen dat de leden van het „Committee” van elkaars antwoorden kennis zouden nemen.

Ofschoon er t.a.v. de controle van de meeste posten van de overgelegde jaarrekeningen wel enige mate van overeenkomst in de meningsuitingen bestond, met betrekking tot de omvang van de noodzakelijk geachte steekproeven, resulteerde toch geen duidelijk patroon.

Waar echter de aldus verkregen informatie door het „Committee on Auditing Procedure” van veel belang werd geacht voor het accountantsberoep, werd besloten het verkregen materiaal, in de vorm van een publicatie van de onderscheiden controleprogramma's, ter beschikking te stellen.

Een van de hoofdproblemen, waarmee de ontwerpers van de controle-

programma's te kampen hadden, was de onbekenheid in het gestelde geval met de functionarissen der bedrijven en hun „Accounting policies and procedures”.

De opstelling van controle-programma's, aldus vervolgt de inleiding, aan de hand van de beschrijving van een geval, schept de moeilijkheid van het juist weergeven van wat men bedoelt met de woorden „check”, „review” of „test”.

Een ander probleem dat bij het ontwerpen van een controle-programma rijst is de vraag, wat gedaan moet worden als fouten of verschillen worden ontdekt.

Het is natuurlijk gemakkelijk genoeg te zeggen dat de accountant 5 procent van alle posten moet checken en dat als de resultaten bevredigend zijn daarmede vermoedelijk volstaan kan worden. Aan de andere kant echter wanneer men die 5 procent heeft gecheckt en fouten of verschillen van betekenis heeft gevonden, dan is het duidelijk dat men zijn steekproeven moet uitbreiden of andere controle-technieken moet toepassen. Het is uiterst moeilijk dit precies aan te geven en dat is de reden waarom in verschillende gevallen (aldus nog steeds de inleiding) de auteur geneigd is het woord „test” te gebruiken, liever dan het geval specifiek uit te werken. Gezond oordeel is de belangrijkste factor bij het opstellen van een controle-programma, maar in vele gevallen is het praktisch onmogelijk, neer te schrijven hoe de accountant dat gezond oordeel moet toepassen.

Moeilijkheid bij het opstellen van de controle-programma's was verder ook dat deze geheel moesten worden opgesteld op grond van de gegeven beschrijving van de zaak. Dit belette dat de „feeling” welke bij de uitvoering van de controle in de praktijk een belangrijke rol zal spelen, in deze uitwerkingen tot zijn recht kon komen.

Sommige ontworpen programma's gingen uit van een „eerste” controle, andere van een controle als onderdeel van een reeds lopende opdracht. Geen van de programma's wordt als ideaal beschouwd of als zijnde een weergave van de minimum noodzakelijke controle-technieken (procedures).

Tot zover de hoofdzaken uit de inleiding. Het zou te ver voeren alle 8 ontworpen controle-programma's uitvoerig te bespreken. (De publicatie telt ongeveer 120 bladzijden). Om een indruk te geven van de wijze waarop de materie is behandeld zal op een tweetal punten wat nader worden ingegaan n.l. op de controle van de *voorraden* en de controle van *debiteuren*. Opgemerkt zij dat de onderneming waarvoor het controle-programma ontworpen moest worden, een fabriek van parketvloeren was.

Voorraden.

Accountant A ontwerpt hiervoor het volgende controle-programma:

1. Beoordeel de techniek van kostprijsberekening en de wijze waarop de voorraad-administratie wordt bijgehouden.
 - a. Analyseer iedere voorraad rekening gedurende één maand, daarbij de belangrijkste transacties controlerende met de oorspronkelijke boekingsstukken, zoals de dagelijkse produktierapporten. Neem steekproeven uit de boekingen in de voorraad-administratie in zodanige mate dat U kunt concluderen of de methodes passend zijn en juist worden uitgevoerd.
 - b. Als dat praktisch uitvoerbaar is, vergelijk dan de kwantitatieve af-

boekings van de voorraad rekening houdend met de geproduceerde oppervlakte vloer, en beoordeelt de produktieverliezen.

2. Sla de inventarisatie van produkt en grondstof gade. Tel een aantal stapels hout en afgewerkte vloeren en noteer dit; laat hierbij de omvang van deze steekproef afhangen van de bekendheid van de employes met de voorraadopnamen en van hun bekwaamheid.
Als het praktisch niet mogelijk is het hout in de droogoven zelf waar te nemen, onderzoek dan wat daaromtrent in de boeken voorkomt en stel vast dat de hoeveelheid, welke geboekt staat als zijnde in de oven op het einde van het jaar, redelijk voorkomt.
3. Vergelijk de genoteerde tellingen met de voorraad-administratie en de inventarislijsten en onderzoek belangrijke verschillen.
4. Controleer steekproefsgewijs de waardering der voorraden.
 - a. Vergelijk de prijzen van grondstoffen met inkoopfacturen.
 - b. Stel de overeenstemming vast tussen de prijzen van onderhanden werk en gereed produkt met de kostprijzen.
 - c. Stel vast dat de vervangingswaarde van de voorraden gelijk is of hoger dan de waardering door de onderneming.
 - d. Stel vast dat de geldende verkoopprijzen de prijzen van de gereede produkten overtreffen.
5. Controleer steekproefsgewijs de accuratesse van het optellen van de voorraad-opnamelijsten en ga na of de eindtelling sluit met het grootboek.
6. Controleer steekproefsgewijs de grotere inkopen gedurende 5 dagen voorafgaande en 5 dagen volgende op de datum van inventarisatie, met de inkoopfacturen en de ontvangstmeldingen.
Vergelijk de aankopen van grondstoffen met de voorraadkaarten teneinde vast te stellen dat de grondstof in de juiste periode geboekt is.
7. Zorg er voor in het bezit te zijn van een schriftelijke uiteenzetting van de verantwoordelijke functionarissen met betrekking tot „inventory principles and procedures”.

Accountant B.

Aannemende dat intern, periodiek of aan het eind van het jaar, de voorraad wordt vergeleken met de voorraad-administratie, kan de accountant „satisfy himself” door ongeveer 10 % van de geldswaarde van de voorraad (zowel, wat betreft gereed produkt als grondstoffen) te inventariseren en de uitkomst te vergelijken met de voorraad-administratie. Als fouten gevonden worden moet deze steekproef worden uitgebreid.

Het is waarschijnlijk niet raadzaam de steekproef tot minder dan 10 % terug te brengen, zelfs als vroegere tests hebben aangetoond dat de voorraad-administratie zorgvuldig wordt bijgehouden. Het is ook mogelijk dat het hout, de belangrijkste grondstof, zodanig is opgestapeld dat een volledige telling uitvoerbaar is.

Er dient op gewezen te worden dat het checken van de tellingen slechts één stap is bij het bepalen van de nauwkeurigheid van de voorraad-opname; beoordeling van de methode van opname en het waarnemen of de voorgeschreven methoden ook worden opgevolgd zijn dikwijls belangrijker om tot dit oordeel te komen.

De steekproef ter grootte van 10 % kan eveneens worden toegepast met betrekking tot de controle van de waardering van de grondstoffen-voorraden (vergelijken met inkoopfacturen of marktprijzen), de waardering van

het onderhanden werk en de kostprijs van het gereed produkt (vergelijken met kostprijzen).

De inventarislijsten worden geheel nageteld.

Accountant C.

De prijzen van alle belangrijke posten checken (waarmee? P.) en de hoeveelheden volgens de voorraadadministratie vergelijken met inventarislijsten. Op de minder belangrijke artikelen wordt dezelfde controle-methode toegepast, echter steekproefsgewijs.

De omvang van de steekproef wordt bepaald door gebruik te maken van een statistische tabel, b.v. de Dodge-Roming tabel. (H. F. Dodge and H. G. Roming, *Sampling Inspection Tables — Single and Double Sampling*, New-York, John Wiley & Sons Inc., 1944).

De accuratesse dient zodanig te zijn dat wij voor 99 % zeker zijn dat de berekening van de waarde van de goederen-voorraad niet meer dan 2 % fouten bevat.

De steekproeven dienen te worden uitgebreid als bij de inventarisatie blijkt dat de werkelijke voorraden belangrijk van de boekvoorraden afwijken of als belangrijke fabrikage verliezen niet verklaard kunnen worden.

Met de weergave van de controle-programma's van deze 3 accountants ten aanzien van de voorraden meen ik te kunnen volstaan. De behandeling door de overige 5 ligt op ongeveer gelijk niveau.

Thans volgt de beschrijving van de controle op *debiteuren*.

Accountant A.

1. Laat U een proefbalans uit de debiteuren-administratie overleggen.
2. Controleer de totalen met de grootboek-rekening.
3. Vergelijk de saldi van alle rekeningen voorkomende op de proefbalans met het sub-grootboek (debiteuren-administratie).
4. Laat tenminste 30 % van het aantal debiteuren, uitmakende 60 % van het uitstaande debiteuren-saldo, het openstaande saldo positief bevestigen. Voeg bij de saldo opgave een specificatie van de openstaande posten. Kies speciaal de grotere saldi en enkele kleinere, zuiver willekeurig.
5. Analyseer de rekening debiteuren in het grootboek gedurende één maand, controleer debet en creditposten met de tegenrekeningen.
 - a. Controleer tenminste 20 % van de verkoopfacturen van die maand op:
 1. prijs en bedrag.
 2. boeking van datum en bedrag op de debiteurenrekening.
 3. controleer de aantekeningen betreffende de verladingen en ga de berekeningen steekproefsgewijs na.
 - b. Tel het verkoopboek gedurende de gekozen maand na en pointeer de totalen van alle kolommen met de boekingen in het grootboek.
 - c. Als dat mogelijk is leg dan een kwantitatief verband tussen de ge-factureerde goederen en de creditzijde van de voorraad-administratie.
6. Laat U door de onderneming een analyse overleggen van de openstaande saldi naar ouderdom.
 - a. Neem hierop een steekproef van tenminste 20 % van het aantal openstaande rekeningen als controle op de accuratesse van de be-

paling van de ouderdom der posten. Beoordeel aan de hand hiervan de aanvaardbaarheid van de schatting van dubieuze posten als die voorkomen.

- b. Ga de boeking van dubieuze posten in het grootboek na benevens de pogingen tot inning van deze posten, aan de hand van de correspondentie. Stel vast dat de verantwoordelijke functionarissen de afboeking van dubieuze posten hebben goedgekeurd. Laat U grotere dan normale afboekingen bevestigen.
7. Controleer steekproefsgewijs de afsluiting van de verkooprekening aan de hand van de verkoopfacturen, gedurende 5 dagen onmiddellijk voorafgaande en volgende op de dag van de afsluiting.
 - a. Stel de overeenstemming tussen de factuurdata, en de gefactureerde hoeveelheden vast met de verladersdocumenten.
 - b. Pointeer bedrag en data dezer facturen met de debiteurenkaarten.
 - c. Pointeer de verzendingen met de boekingen op de creditzijde van de voorraadkaarten.

Accountant B.

Laat de onderneming een proefbalans uit de debiteurenadministratie maken waarin de openstaande posten zijn geanalyseerd naar ouderdom. Check deze proefbalans in detail met de debiteuren-rekeningen. Bevestiging van alle openstaande saldi (met het oog op het in dit geval slechts geringe aantal) op of omstreeks afsluitdatum.

De negatieve vorm van bevestiging wordt aanbevolen tenzij de accountant een speciale reden heeft de positieve vorm te gebruiken of tenzij de client (gecontroleerde) zulks vraagt.

Accountant C.

Aangezien er in dit geval slechts ongeveer 50 debiteuren zijn zou het nemen van steekproeven statistisch niet verantwoord zijn. Alle openstaande posten, behalve misschien die met zeer kleine saldi, dienen bevestigd te worden door de debiteur.

Tot slot vermeld ik nog het controle-program van *accountant H.* omdat deze dit punt nogal uitvoerig behandelt.

1. Laat U een proefbalans uit de debiteuren-administratie overleggen. Controleer de telling van de totaal kolom en pas „eyetest” toe op de totaal-telling van de kolommen waarin de splitsing naar ouderdom voorkomen. Ga de splitsing naar ouderdom na en onderzoek ongewoon hoge saldi.

2. Verzend saldo-biljetten (positieve vorm) aan alle debiteuren. Check de namen en adressen van deze bevestigingen met andere gegevens voorkomende in de administratie. Controleer de verzending der saldo-biljetten.

3. Onderzoek alle afwijkingen tussen de in de boeken voorkomende saldi en de van de debiteuren terugontvangen bevestigingen.

Zend een tweede saldo-opgaaf aan de clienten die op de eerste niet hebben gereageerd.

4. Vergelijk bij de afsluiting, één week voor en een week na de afsluitdatum, de verzend-aantekeningen van de magazijnmeester met de facturen, met de geboekte verkopen in het verkoopboek, en de debiteuren-administratie. Ga ook de verkoopretouren na.

5. Ga de in de maand volgend op het einde van het boekjaar geboekte credit-nota's na, om vast te stellen dat daaronder posten voorkomen betrekking hebbend op het voorgaande jaar.

6. Ga de rekeningen welke na de vervaldata nog openstaan na evenals de ongewone rekeningen en bespreek dit met de verantwoordelijke functionarissen en verzoek oninbare posten af te schrijven.

7. In het onderhavige geval zijn geen voorzieningen getroffen voor dubieuze posten. Ga de resultaten van het indelen der posten naar ouderdom met de directie na benevens de betalingen op oude posten. Beveel voorzieningen voor dubieuze posten aan als dat gewenst voorkomt.

8. Stel vast dat de leiding op de hoogte is van de in de loop van het jaar afgeschreven posten. Ga de aantekeningen hieromtrent na en overweeg of saldobevestiging mogelijk is.

De lezer die mij tot zover heeft willen volgen zal het wellicht vergaan zijn zoals mij. Hij zal tot de conclusie zijn gekomen dat dit alles min of meer als los zand aan elkaar hangt. Men neemt steekproeven en nog eens steekproeven. Als men geen fouten vindt is men tevreden en als men wel fouten vindt zit men met het geval. Men neemt dan nog wat steekproeven maar tot hoever men daarmee moet doorgaan vindt men bij geen der acht schrijvers aangegeven. Nergens vindt men enige rechtvaardiging van het feit dat steekproeven als controle-middel toelaatbaar zouden zijn. Men neemt dit kennelijk als vanzelfsprekend aan en vindt het niet nodig dit op theoretische gronden te rechtvaardigen.

De grote verschillen in de wijze waarop de steekproef blijkens de gegeven uiteenzetting wordt gehanteerd is een bewijs dat deze materie ook in Amerika nog niet diepgaand van accountantszijde is benaderd. De „feeling” waarover in de inleiding wordt gesproken speelt hier blijkbaar een grote rol.

De lezing van deze controle-programma's opgesteld door acht prominenten uit de Amerikaanse accountantsstand kan ons niet veel anders bijbrengen dan een gevoel van teleurstelling. Misschien echter ook een versterking van ons gevoel van eigenwaarde en een vergroting van onze waardering voor de meer theoretische grondslag welke onze beroepsopleiding kenmerkt. Slechts een stevige theoretisch fundament kan de accountant weerhouden om „de steekproefmethode” toe te passen op een wijze zoals in deze „Case Study” wordt beschreven.

Als een — zij het dan negatieve — conclusie zou ik uit deze „Case Study” willen afleiden dat een voortgezette studie van de betekenis van de steekproef voor de accountantscontrole door deze publicatie van het A.I.A. niet in het minst aan waarde verloren heeft.