

## BOEKBESPREKING

J. Kriens:

### TOEPASSINGEN VAN A-SELECTE STEEKPROEVEN BIJ ACCOUNTANTSCONTROLES

Rapport S 274. Stichting Mathematisch Centrum Amsterdam.

Oktober 1960, 21 p. Prijs f 1,25 gebrocheerd.

*door A. B. Frielink*

Aanleiding voor een bespreking van dit rapport is de omstandigheid dat hierin veel aandacht wordt geschonken aan een steekproefmethode die in het bijzonder met het oog op de eisen van accountantscontrole is ontworpen en die nog niet eerder werd gepubliceerd. Deze methode, die (volgens mededeling van de schrijver) afkomstig is van A. van Heerden, gaat uit van de grondgedachte dat het veelal doelmatiger is een bepaald te controleren object te zien als een verzameling gelds- (of andere) eenheden, dan als een verzameling posten van verschillende grootte. Deze grondgedachte is in het hier besproken rapport nader uitgewerkt en een aantal consequenties ervan is naar voren gebracht.

Het mag als a priori vaststaand worden aangenomen dat een publikatie die onder het imprimatur van het Mathematisch Centrum verschijnt, vanuit wiskundig standpunt bezien duidelijk en zonder feilen is. Hetzelfde behoeft uiteraard niet te gelden voor een beschouwing vanuit accountantsstandpunt. De onderhavige publikatie schiet dan ook in ernstige mate tekort in aansluiting aan de problematiek van de accountantscontrole.

Dit is ten eerste te betreuren, omdat hiermede aan de methode Van Heerden onvoldoende recht wordt gedaan. Deze methode toch betekende een wezenlijke stap vooruit in de techniek van partiële waarneming in het kader van de accountantscontrole. Zij verdient een behandeling van beter niveau dan haar hier uit een oogpunt van controle-techniek wordt gegeven.

De afkeurende uitspraak die hierboven is gedaan, vereist adstructie. Ik zal mij daarbij echter tot enkele punten beperken.

Op blz. 6 juncto blz. 8 wordt een categorie van controlehandelingen omlinjd waarvoor toepassing van a-selecte steekproeven in aanmerking zou komen.

Schrijver stelt hier: „In veel gevallen moet van een partij goederen of een lijst met posten onderzocht worden of de kwaliteit zodanig

is, dat ze aanvaard kan worden” (blz. 6) en „De accountant stuit regelmatig op situaties, waarin een oordeel geveld wordt over „partijen goederen”. Een „partij goederen” kan dan bijvoorbeeld bestaan uit een saldolijst van debiteuren, de in een jaar door een schadeverzekeringsmaatschappij uitgekeerde schaden of de lijst van weeklonen die in een fabriek aan de arbeiders uitbetaald moeten worden” (blz. 8).

Deze beide uitspraken nu gaan vrijwel geheel langs de problematiek van de accountantscontrole heen. Het gaat er immers in de accountantscontrole niet om een oordeel te vormen omtrent de kwaliteit van lijsten of partijen. Het gaat er om vast te stellen dat een gepretendeerde uitkomst *juist* is, waarbij onder bepaalde omstandigheden een tolerantie („geen grotere onjuistheid dan”) en een onbetrouwbaarheid („in . . . van de 100 gevallen is de onjuistheid toch groter dan . . .”) aanvaard kunnen worden.

Als gevolg hiervan is het dan ook weinig zinvol om berekeningen te maken omtrent de kwaliteit indien bij een partiële waarneming één of meer fouten worden ontdekt.

Belangrijk is het dan om vast te stellen door welke oorzaak de door de accountant ontdekte fouten niet eerder zijn ontdekt. Slechts dit onderzoek naar de oorzaak en niet een statistische berekening maakt een oordeel omtrent de aanvaardbaarheid van de uitkomst mogelijk.

Men dient zich bij de bespreking van technieken voor *accountantscontrole* terdege bewust te zijn dat deze wordt ingesteld op universa die reeds gecontroleerd (behoren te) zijn.

De administratieve organisatie immers is niet perfect indien zij niet voorziet in een adequate interne controle. Schrijver miskent dit verschil, hetgeen bijvoorbeeld tot uiting komt in de op blz. 10 behandelde casus, waar hij stelt: „Wanneer men de kwaliteit van een loonadministratie iedere week controleert om na te gaan of het aantal gemaakte fouten toelaatbaar is, dan . . .” en: „. . . dat men een lijst met 5% foute berekeningen nog juist aanvaardbaar acht”. Er is geen geval denkbaar dat ten behoeve van de *accountantscontrole* iedere week de loonlijst wordt gecontroleerd (althans niet in de omstandigheden waarin überhaupt aan steekproefmethoden behoefte te worden gedacht). Er is slechts één geval denkbaar waarbij een lijst met 5% (of elk ander percentage groter dan nul) fou-

ten nog juist aanvaardbaar kan worden geacht en dat is het geval waarin de eisen van interne controle doelmatig worden beperkt tot deze maximaal 5 % (of een ander percentage) fouten.

Men moet de voorbeelden hiervan niet zoeken in de sfeer van comptabele gegevens, doch in die van planning, normstelling, normvergelijking, bedrijfsstatistiek en dergelijke.

Schrijver behandelt afzonderlijk controle op accuratesse en controle op fraude, zich daarmee stellende buiten de realiteit van de accountantscontrole. Het is duidelijk dat hier niet wordt bedoeld op het onderzoek met een bijzonder doel dat veelal kortweg wordt aangeduid als „fraude-onderzoek”. Kennelijk wordt bedoeld op controle-verrichtingen in het kader van de algemene controle, waarbij de verrichting nu eens zou zijn gericht op de bepaling van de *mate* van accuratesse, dan weer op het al dan niet vóórkomen van fraude tot een bedrag hoger dan . . . . Ook hier blijkt niet dat de accountantscontrole gericht behoort te zijn op de vaststelling van de juistheid van een gepretendeerde uitkomst en dat bij het constateren van een onjuistheid niet kan worden volstaan met splitsing in oorzaken hetzij A. inaccuratesse, hetzij B. fraude. De oorzaak (gewoonlijk het complex van oorzaken) dient geheel te zijn geanalyseerd. Het behoort tot de functies van de *interne controle* om gebreken in de accuratesse alsmede fraude tijdig te ontdekken en maatregelen ter verbetering te stimuleren.

Het is vooral daarom zo betreurenswaardig dat de scherp gescheiden doeleinden: inaccuratesse- en fraude-ontdekking door schrijver, ten onrechte, zijn gesteld, omdat nu de methode Van Heerden slechts wordt behandeld bij de controle op fraude. Geheel ten onrechte wordt nu de schijn gewekt dat de methode Van Heerden slechts van toepassing zou zijn bij controle op fraude, een controle die niet tot de doelstellingen der accountantscontrole behoort.

In feite is de methode Van Heerden in het bijzonder ook van betekenis voor de *eigen actie* van de accountant. In dit kader kan hierop uiteraard niet worden ingegaan. Het ware te wensen dat collega Van Heerden door de besproken publikatie geprikkeld zou worden als vakman zijn methode in dit tijdschrift te bespreken.

Rest mij te wijzen op de zwakte van de op blz. 16 van de publikatie gegeven redenering ten aanzien van de controle op tellingen met behulp van tussentotalen. Daar wordt gesteld dat een volledige telling van de lijst niet nodig zou zijn, hetgeen wordt geadstrueerd aan het volgende voorbeeld: „Laten wij veronderstellen dat deze deeltotalen de van de ene naar de volgende bladzijde getransporteerde bedragen zijn. Moet men nu de 6530ste gulden controleren, dan zoekt men naar de bladzijde waarop bovenaan een getal onder de 6530 staat en onderaan een getal dat hierboven ligt en men gaat op deze bladzijde van bovenaf tellen tot de gezochte gulden gevonden is. Een fraude in de optelling van de pagina vindt men doordat de bladzijde, waarop bv. bovenaan geschreven is 6.000 en onderaan 6.800 bij het tellen slechts 500 guldens blijkt te bevatten; de aangewezen gulden is dan een gulden uit een volledig gefraudeerde „post van 300 gulden”.

Een fraude, gepleegd door fout te transporteren wordt gevonden, wanneer bij het zoeken naar de 6.530ste gulden blijkt dat de ene pagina met 6.500 eindigt, terwijl de volgende met bv. 7.000 begint.”

Het kost geen moeite een voorbeeld van een transport- of telfout te vinden die door deze methode niet wordt ontdekt: men vervange daartoe de hierboven cursief gedrukte getallen 6000, 6800, 500, 300, 6500 en 7000, slechts door bijvoorbeeld:

6000, 6800, 600, 200, 6200 en 6500.

Wat men zou willen weten is welke kans men loopt een telfout of transportfout niet te constateren. Deze kans kan uiteraard slechts door redenering en berekening en niet door een of meer voorbeelden worden gevonden. Er mag tenslotte op worden gewezen dat deze kans (aanmerkelijk?) toeneemt, indien men soms van bovenaan het blad naar beneden doortelt, soms van het onderaan het blad vermelde totaal terugtelt. Controlepersoneel dat deze methode toepast, zal zonder uitdrukkelijke en gemotiveerde instructie, gemakkelijk geneigd zijn beide altemeer toe te passen, bv. in situaties als de volgende:

Bovenaan een blad staat 6000, onderaan 6800; tot de steekproef behoren de 6103-de en de 6780ste gulden. Het verdient daarom zeker de voorkeur het maken van controle-tellingen, in één handeling met het bepalen van de plaats van de getrokken, te controleren guldens, voor te schrijven.