

# DE STEEKPROEF IN DE ACCOUNTANTSCONTROLE I

door P. C. Louwers

*„De taak van hem, die te velde trekt tegen de doublures, bestaat dus hierin, dat hij heeft aan te tonen, dat de doublures zonder relatief te grote schade gemist kunnen worden.”*

Prof. Dr. S. Kleerekoper  
M.A.B., febr. 1933 pg. 28

## Inleiding

De ontwikkeling van de beroepsopvattingen met betrekking tot de steekproef hier te lande en die in de Verenigde Staten tonen een opmerkelijke parallel.

In hetzelfde jaar (1933) waarin Kleerekoper <sup>2)</sup> hier voor het eerst een wetenschappelijke benadering ondernam van het steekproefprobleem in de accountantscontrole, deed Carman <sup>3)</sup> dat in de Verenigde Staten.

Daarna is zowel hier als ginds het gesprek enigszins blijven narommelen om in de jaren na de tweede wereldoorlog in volle omvang weer op te laaien.

In beide landen geeft de discussie rond de betekenis van de steekproef als controletechniek — zij het onder afwijkende probleemstelling en benadering — aanleiding tot uitgebreide gedachtenwisseling omtrent hetgeen het maatschappelijk verkeer van de accountant verwacht en omtrent de vraag of de accountant mag steunen op de interne controle. Dit is op zichzelf volkomen logisch aangezien zonder overeenstemming te dien aanzien de vraag, of en zo ja in welke mate de accountantscontrole bij een adequate steekproeventechniek toegankelijk is voor steekproeven, niet kan worden beantwoord.

Zoals van Rietschoten <sup>39)</sup> in 1954 in Nederland het probleem een fundamentele achtergrond trachtte te geven en een vermanende vinger opstak, zo deed Sprague <sup>52)</sup> dat in 1956 in de Verenigde Staten.

Het is daarbij belangwekkend dat bij ons zowel voor- als tegenstanders <sup>20)</sup> <sup>51)</sup> van een heroriëntering van de controleleer steun putten uit gedachten, die geacht worden in de Verenigde Staten algemeen opgeld te doen.

Hoe het zij, kennisneming van de vakliteratuur toont aan dat met name in de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk onder invloed van nieuwe statistische inzichten een bezinning op de techniek van de accountantscontrole gaande is.

Voor de Nederlandse waarnemer is het daarbij interessant en vertrouwenwekkend te kunnen constateren dat een ernstig onderzoek van de praktische mogelijkheden die deze nieuwe inzichten de accountant bieden, mogelijk blijkt, uitgaande van en voortbouwende op de grondslagen van de leer van de controle, zoals die in Nederland in het bijzonder door Limperg zijn gelegd. Dit artikel beoogt een poging in die richting te ondernemen.

Het probleem valt eigenlijk uiteen in twee delen, die weliswaar niet geheel gescheiden kunnen worden behandeld, maar die voor een juist inzicht in de problematiek toch bepaald onderscheiden dienen te worden en wel:

- (a) zijn er bepaalde gegevens of groepen van gegevens ten aanzien waarvan de accountant geheel of gedeeltelijk kan volstaan met een partiële waarneming? en
- (b) zo de accountant bepaalde gegevens of groepen van gegevens niet of niet volledig hoeft waar te nemen, welke technieken staan hem dan ten dienste om een voor zijn doel bevredigend oordeel te verkrijgen?

Aangezien de vraag naar de principiële toelaatbaarheid van steekproeven in de accountantscontrole niet kan worden losgemaakt van de vraag of en zo ja in hoeverre de accountant mag of moet steunen op de interne controle, volgt hieronder eerst een analyse van de ontwikkeling van de opvattingen in Nederland ten aanzien van de betekenis van de interne controle voor de accountant en een kort overzicht van de opvattingen te dien aanzien in de Verenigde Staten.

Daarna stel ik mij voor aandacht te besteden aan aard en techniek van de steekproeven als zodanig om tenslotte te onderzoeken welke praktische betekenis een en ander heeft of zou kunnen hebben voor de accountantscontrole. Een dergelijke uitvoerige behandeling is niet alleen nodig om de organische plaats van de steekproef in de accountantscontrole te kunnen bepalen, maar ook omdat veel van hetgeen in Nederland omtrent het steunen op de interne controle en omtrent de steekproeven wordt gesteld de indruk geeft dat de opvattingen verder uiteenlopen dan zij mijns inziens in feite doen. Daarnaast bestaat op die manier gelegenheid bepaalde meningen, die hier te lande omtrent de vaktechnische benadering van deze problemen door de Amerikaanse beroepsgenoten hebben post gevat, nader onder de loupe te nemen.

### **Partiële waarneming vaktechnisch verantwoord?**

#### *Algemeen*

Een steekproef is een partiële waarneming van een te onderzoeken massa met het doel de typische eigenschappen van de gehele massa (ook wel het universum genoemd) te leren kennen zonder alle eenheden, waaruit die massa, dat universum dus, bestaat, te onderzoeken.

Elke beschouwing van het steekproefprobleem op welk gebied dan ook moet uitgaan van het feit dat een steekproef nooit tot 100 % zekerheid omtrent de individuele eigenschappen van alle eenheden, waaruit de massa bestaat, kan leiden. In vergelijking met een 100 % waarneming introduceert de steekproef altijd een bepaald risico. Het risico bestaat daarin dat men op grond van de steekproef tot een conclusie komt, die mogelijk anders zou zijn geweest, indien men een 100 % waarneming had uitgevoerd. Een steekproef kan daarom alleen worden toegepast in die gevallen, waarin men bereid is, iets van de theoretische 100 % zekerheid, die bij volledige waarneming kan worden verkregen, prijs te geven of meer positief uitgedrukt, wanneer meer waarde moet worden toegekend aan de kennis van de typische hoedanigheden van de te onderzoeken massa dan aan de kennis van de individuele eigenschappen van elke eenheid waaruit die massa is opgebouwd.

Toegepast op de accountantscontrole kan men dus stellen: wanneer de accountant een bepaalde controle steekproefsgewijze uitvoert dan wil hij zich een oordeel vormen over een bepaald geheel, dat uit een reeks posten bestaat, zonder alle posten individueel te onderzoeken.

Voor een doelmatig onderzoek van de mogelijkheden die de ontwikkeling van de statistische hulpmiddelen de accountant in dit opzicht wellicht

kan bieden, is het dus noodzakelijk vooraf na te gaan of de accountantscontrole principieel toegankelijk is voor een partiële waarneming.

### Nederlandse opvattingen

Het door Limperg geformuleerde begrip volkomen controle heeft aanvankelijk vele pennen in beweging gebracht, omdat men een volkomen controle identiek achtte met een volledige controle, dat wil zeggen een 100 % waarneming van alle details. Reminiscenties van deze begripsverwarring blijven de jaren door bestaan en lijken ook bij recente discussies<sup>20)</sup> nog niet geheel verdwenen. Des te merkwaardiger is dit omdat A. Mey<sup>1)</sup> reeds in 1927 opmerkte dat „geen verstandig lezer van een gepubliceerde balans (belang zal stellen) in de juistheid tot in centen nauwkeurig en alleen (zal) willen weten, dat de balans een juist beeld vertoont van de financiële toestand der onderneming, van de grootte van kapitaal en reserves en dat de resultatenrekening het inkomen verklaart naar haar oorzaken. Dit begrip van tolerantie is met de vertrouwenstheorie in geen enkel opzicht in tegenspraak”. Het is voor het probleem dat ons bezig houdt van het grootste belang vast te stellen dat dus reeds in 1927 werd geconcludeerd dat de vertrouwenstheorie in principe bepaalde toleranties aanvaardt en de accountant in bepaalde opzichten dus iets van de theoretische 100 % zekerheid, die bij volledige waarneming kan worden verkregen, kan loslaten.

Naast de vraag of het doel van de accountantscontrole op zichzelf bepaalde toleranties mogelijk maakt, wordt het probleem van de principiële toelaatbaarheid van steekproeven de jaren door beheerst door de vraag of de accountant bij zijn controle mag steunen op de interne controle. In het reeds geciteerde artikel<sup>1)</sup> zegt A. Mey daarvan het volgende: „Indien de accountant meent dat hij bepaalde onderdelen niet behoeft te controleren, maar die aan de werking van interne controle kan overlaten, dan verandert daarmee niets aan de eis van juistheid van de gegevens, die hij certificeert. Degene, die van de verklaring kennis neemt, kan de betekenis van het benutten van interne controle niet beoordelen ..... De accountant, die een deel van de te controleren taak overlaat aan de werking van interne controle is als vakkundige overtuigd, dat met interne controle voldoende zelfs volledige zekerheid kan verkregen worden. Indien dit vakkundig mogelijk is, behoeft er geen enkel bezwaar te zijn de volle verantwoordelijkheid voor die te certificeren stukken en dus ook voor afdoende controle (door interne controle ten aanzien van het onderdeel in kwestie) te aanvaarden”. Goed, zeggen publicisten van de laatste jaren<sup>20)</sup> <sup>24)</sup>, wij overtuigen ons dus van het systeem en de werking van de interne controle en hebben zodoende de vereiste zekerheid verkregen. Akkoord, is het antwoord van A. Mey, maar die zekerheid ten aanzien van de goede werking van die interne controle verkrijgt gij pas bij een accountantscontrole, die bepaalde details overlaat aan interne controle, echter wel de zekerheid van het totaal vaststelt en nagaat of de interne controle en arbeidsvoorschriften goed worden nageleefd. Neen, stellen sommigen, dit is een verouderde opvatting want wij beschikken thans over hulpmiddelen, die het mogelijk maken zonder die omspannende totalencontrole, de vereiste zekerheid omtrent de goede werking van de interne controle te verkrijgen. In het aangehaalde artikel geeft A. Mey daarop het volgende antwoord: „Blijft de betrouwbaarheid (van de gronden, waarop de overtuiging van juistheid berust) dezelfde dan is het ook ten aanzien van het vertrouwen dat de goedkeuring van de rekening in het verkeer wekt, volmaakt gelijk of een of ander detail

aan de werking van interne controle is overgelaten dan wel of dit zelfstandig door de accountant is nagegaan. Of en in hoeverre dit mogelijk is, is dus niets anders dan een kwestie van controletechniek, een probleem, waarvoor de controleleer een oplossing zal dienen te zoeken”.

Hieruit blijkt dat de vertrouwenstheorie ook in dit opzicht principieel geen beperkingen in de weg legt.

In volle omvang is het steekproevenprobleem vervolgens aan de orde gekomen in de bekende artikelenreeks van Kleerekoper van 1933<sup>2)</sup>. Naast een behandeling van systeem en mérites van de steekproeven-methode als zodanig vindt men hierin ook een uitgebreide uiteenzetting omtrent de principiële toelaatbaarheid van steekproeven in de accountantscontrole. Bij bestudering van deze artikelen komt men tot de conclusie dat Kleerekoper door zijn strijdbare schrijfrant in bepaalde opzichten wellicht meer heeft gesuggereerd dan hij in feite blijkt te stellen. Kleerekoper heeft drie vragen aan de orde gesteld, namelijk:

- (a) kan het economisch principe uitsluitel geven over de vraag of partiële in plaats van volledige waarneming geoorloofd is?
- (b) is de wiskundige steekproef een geschikt middel voor het ontdekken van fraudes?
- (c) kan de wiskundige steekproef de totalen-controle vervangen om uitsluitel te verkrijgen over de goede werking van de interne controle?

Op grond van zijn beschouwingen komt Kleerekoper tot de volgende antwoorden op deze drie vragen:

*ad (a):* „omtrent het verschil tussen het nuttig effect der controle en de absolute kostencijfers (van de controle) staat apriori niets vast ... Als algemene werkhypothese kan het oeconomisch principe (daarom) geen uitsluitel geven over de vraag, of bij de accountantscontrole steekproeven geoorloofd zijn”.

Op zichzelf is deze stelling natuurlijk voor geen bestrijding vatbaar. De vraag is echter of Kleerekoper door deze uitspraak niet bij voorbaat de moed heeft ontnomen aan degenen, die zouden hebben willen onderzoeken, of het economisch principe in zekere gevallen niet toch bepalend zou moeten zijn voor het volume controle-arbeid. Er zij echter op gewezen dat Kleerekoper's conclusie daarvoor op zichzelf niet de pas heeft afgesneden.

*ad (b):* „willen we voor de theorie van de steekproevencontrole ons ook beroepen op de wet van de grote getallen, dan zal dit alleen dan geoorloofd zijn als we ons terdege hebben vergewist of de materie waarop deze wet wordt toegepast kan worden gedefinieerd door het woord: toeval ..... Fraude is per sé geen toeval. Naar haar aard is de steekproevencontrole, gebaseerd op de wet van de grote getallen, volstrekt ongeschikt voor de fraude-controle omdat de grond-definitie houdende de voorwaarde voor de toepasbaarheid van deze steekproevenmethode bij fraudes nooit vervuld is”.

Op zichzelf is deze conclusie ook op dit ogenblik volkomen juist. In haar praktische betekenis voor de accountantscontrole baseert Kleerekoper zich echter op een uitspraak, die mij voorkomt in haar absoluutheid niet met de inhoud van de leer van het gewekte vertrouwen, zoals die daaraan ook door A. Mey in het eerder geciteerde artikel<sup>1)</sup> wordt gegeven, in overeenstemming te zijn, namelijk:



„de controle moet een volledig gesloten ring om het bedrijf leggen, een ring, die zodanig gesloten is, dat geen onregelmatigheden, die bij het volgen van enig systeem, bekend bij de huidige stand der controletechniek, gebleken zouden zijn, de accountant kunnen ontsnappen”.

*ad (c):* bij het onderzoek van de vraag welke betekenis de steekproef voor de accountant — afgezien van beide hierboven reeds behandelde vragen — zou kunnen hebben, vraagt Kleerekoper zich af of de steekproef in de plaats kan treden van de volkomen waarneming met gebruik maken van de totalen-controle. Dit is hetzelfde probleem dat in 1951 door Tempelaar<sup>20)</sup> opnieuw aan de orde werd gesteld. Op grond van zijn onderzoek concludeert Kleerekoper dan dat de kansen voor de wiskundige steekproef zeer ongunstig zijn. Bij de toen geldende statistische inzichten meende hij de mathematische steekproef zonder betekenis voor de accountantscontrole te moeten achten. Zelfs indien de statistische inzichten belangrijk zouden verbeteren, zo meende Kleerekoper, dan zal die wiskundige steekproef toch in het gunstigste geval iets kunnen betekenen voor de accuratesse-controle.

Ik zal trachten in het hierna volgende aan te tonen dat Kleerekoper het probleem teveel in de wit-zwart-verhouding heeft getrokken door het enerzijds voor te stellen alsof de steekproevencontrole behalve voor de accuratesse-controle geen enkele zekerheid zou kunnen bieden en anderzijds de totalen-controle onder alle omstandigheden zonder meer de vereiste zekerheid zou geven. Hierbij dient men te bedenken dat deze kritiek voor een groot deel mogelijk is geworden door de ontwikkeling, die de inzichten in de statistische mogelijkheden gedurende de laatste decennia hebben te zien gegeven.

Na de fundamentele uiteenzetting van Kleerekoper volgt een aantal jaren gedurende welke het vraagstuk van de steekproeven nauwelijks meer principieel aan de orde komt. Dat de steekproeven ondanks de artikelenreeks van Kleerekoper in de praktijk een steeds groeiende plaats zijn gaan innemen is geen geheim. Men schijnt weliswaar geschrokken van de logische conclusies waartoe Kleerekoper kwam maar van de andere kant ontkwamen enerzijds op praktische overwegingen toch niet aan het opnemen van steekproeven in de controleprogramma's en had anderzijds het gevoel dat men met steekproeven, voorzover deel uitmakend van een organisch opgebouwd controle-schema, in bepaalde gevallen toch een grotere zekerheid verkreeg dan Kleerekoper had gesuggereerd.

In 1951 verschijnt een publikatie van Sibille<sup>19)</sup>, die in wezen een aantasting inhoudt van een belangrijk deel van het betoog van Kleerekoper met betrekking tot de tegenstelling totalen-controle/steekproeven. Sibille constateert namelijk dat de accountant op grond van overeenstemmende totaalcijfers niet zonder meer mag concluderen dat de samenstellende detailgegevens juist zijn en dat hij — indien zekerheid omtrent de juistheid der detailgegevens voor het oordeel van belang is (soms is alleen de juistheid van het totaalcijfer van belang) — tot een nadere analyse moet komen.

Kleerekoper heeft — zoals gezegd — de betekenis van de steekproeven geheel benaderd als een substituuut voor de totalen-controle en concludeerde uit dien hoofde tot de ondeugdelijkheid van de steekproef als controlemiddel, terwijl Sibille dus stelt dat ook de totalen-controle in vele

vallen nog niet de voor de accountant vereiste zekerheid biedt en dus aanvullende controles, eventueel door middel van steekproeven, moeten plaats vinden. Een begrip, dat Sibille terloops in zijn betoog introduceert is „statistische totaalcontrole”. Sibille laat na dit begrip nader te definiëren, maar uit het betoog kan worden afgeleid dat hij daaronder wellicht hetzelfde verstaat als latere schrijvers misschien bedoelen wanneer zij spreken over een cijferbeoordeling, die gecombineerd met of gedeeltelijk steunend op steekproeven, in de plaats zou kunnen treden van totalen-controle.

Enige maanden na bovenvermelde publikatie van Sibille verschijnt een geruchtmakend artikel van Tempelaar<sup>20</sup>), waarin voor het eerst ten aanzien van het onderhavige probleem een voor- en een na-oorlogse opvatting worden onderscheiden:

- (a) de voor-oorlogse, welke inschakeling van de interne controle alleen aanvaardt ingeval de accountant over omspannende totalen-controles beschikt;
- (b) de na-oorlogse, welke — onder voorwaarde van „perfecte” organisatie — verdedigt, dat de accountant in sterkere mate op de interne controle kan steunen.

Aan het einde van zijn artikel constateert Tempelaar dat zijn (na-oorlogse) mening in principe niet veel van die van de eerder gememoreerde opvattingen van Sibille afwijkt, hetgeen twijfelachtig lijkt aangezien Sibille juist constateert dat totalen-controles essentieel zijn. Tempelaar ziet de „voor-oorlogse” inhoud van de vertrouwenstheorie als een reactie van Sternheim, Limperg en anderen op de hap-hazardmethoden van die tijd, waarbij in de praktijk het accent vooral werd gelegd op de noodzakelijke volledigheid van de eigen actie.

Wat heeft Tempelaar nu in wezen aangevoerd om de beweerde onhoudbaarheid van de eis van een volkomen controle aan te tonen? Tempelaar wijst erop dat zowel wat betreft de beroepsopvattingen als wat betreft de interne organisatie en de administratieve techniek in de ondernemingen veel is verbeterd en dat de accountant door zijn bestuderen van de interne organisatie van de onderneming weet dat deze — zonder beïnvloeding — tot een juiste verslaglegging moet leiden. Op basis van de aldus verkregen kennis zal de accountant dan moeten vaststellen, welke werkzaamheden — behalve het noodzakelijke toetsen van de interne organisatie (inclusief de interne controle) en de cijferbeoordeling — nog noodzakelijk kunnen zijn. Wanneer de organisatie „gunstig” is, aldus Tempelaar, dan mag de accountant, zolang „verdachte” omstandigheden ontbreken, op de integriteit van het personeel rekenen.

De vraag rijst dan wat de accountant moet doen om die organisatie en die interne controle te toetsen en wanneer er dan wel sprake is van „verdachte omstandigheden”.

Tempelaar verwijst naar de Amerikaanse beroepsopvattingen, volgens welke de accountant bij zijn controle van de jaarrekening in zeer belangrijke mate steunt op de interne controle. Ook Limperg<sup>17</sup>) concludeerde reeds in 1940 dat er een bepaald minimum aan interne controle is beneden welke grens geen accountantscontrole mogelijk is, maar in die zin bedoelt Tempelaar niet te concluderen. Hij bedoelt aan te geven dat de Amerikanen in geringere mate dan hier te lande „eigen actie” plegen en veel meer steunen op een beoordeling van de organisatie in de door hem voorgestane zin. Ik meen dat die opvatting niet in de mate waarin Tempelaar dat indiceert steun vindt in de Amerikaanse literatuur.

Aansluitend op de uiteenzetting van Tempelaar introduceert Diephuis in 1953<sup>24)</sup> een ander verschil tussen hetgeen Tempelaar de voor- en na-oorlogse opvattingen noemde en welke door Diephuis met respectievelijk A en B worden aangeduid.

Richting A wil door zelfstandige aktie het niveau, waarop het verband in de goederenbeweging moet worden gelegd (het „chiffre d'affaires”) vaststellen; richting B stelt ten aanzien van deze eis de voorwaarde van zelfstandige aktie niet zo explicite. Zij wil hierbij in sterke mate gebruik maken van de interne controle, welke effectiviteit zij met steekproeven wil toetsen. Beide richtingen passen volgens Diephuis de totalen- en verbandscontrole toe. Diephuis meent dat de verschillende opvattingen zich dus in het bijzonder richten op de controle van de inkoop. Ik merk hierbij op dat het betoog van Tempelaar een veel verdere strekking had en dat hij de controle van de inkoop slechts als een voorbeeld heeft gehanteerd.

Eveneens in 1953 doet Wisse<sup>29)</sup> dan nog een poging „tot een ook theoretisch verantwoorde motivering der moderne opvatting”, een poging waarvan Wisse zelfs hoopt „dat zij uiteindelijk (zal) bijdragen tot een gewijzigde conceptie der controleleer”. Het is niet de bedoeling in te gaan op andere aspecten van de uiteenzetting van Wisse dan die, welke van belang zijn voor de behandeling van het probleem der steekproeven. Als eerste daarvan vermeld ik de volgende uitspraak: „Ik meen met de eis tot „zelfstandige aktie” voorzover dit begrip werd vereenzelvigd met „detailcontrole” als grondslag voor de gehele verdere controle te hebben afgerekend. De term „eigen werkzaamheid” omvat meer: de public accountant kan deze eigen werkzaamheid realiseren met behulp van alle heden ten dage bekende controletechnieken. Bij deze laatste treden de verbandscontrole en de cijferbeoordeling naar voren als zijnde van meer overheersend belang dan voorheen werd erkend”. Mijs inziens heeft die afrekening reeds in 1933 door Kleerekoper plaats gevonden. Wisse stelt dan dat de interne controle in alle bedrijfshuishoudingen van enige omvang voldoende zekerheid kan verschaffen omtrent de juistheid en de volledigheid der verslaglegging en dat zij daarom de universele grondslag is voor de zekerheid omtrent de juistheid en de volledigheid der verslaglegging. De accountant zal volgens Wisse de noodzakelijke zekerheid omtrent de juiste structuur en de goede werking der interne organisatie (met inbegrip der interne controle) kunnen verkrijgen door:

- (1) onderzoek van de structuur der interne organisatie;
- (2) onderzoek van de mogelijke invloed van onvolkomenheden in de interne organisatie;
- (3) controle van de juiste werking der interne controle;
- (4) analyse van de mogelijke invloed van fouten in de juiste werking der interne controle;
- (5) toezicht op de gesties van de leiding der onderneming.

Voor wat betreft de controle van de juiste werking der interne controle maakt Wisse onderscheid tussen:

- (a) principiële fouten die
  - (i) wèl invloed kunnen hebben op de juistheid van het door de verslaglegging opgeroepen beeld;
  - (ii) niet een zodanige invloed kunnen hebben;
- (b) incidentele fouten als gevolg van
  - (i) een incidenteel achterwege blijven respectievelijk op onvolkomen

wijze ten uitvoer leggen van bepaalde interne controlemaatregelen;

- (ii) een bewust door het beheer doorkruisen van de werking van de interne controle.

Ten aanzien van de noodzakelijke controlemaatregelen merkt Wisse het volgende op:

*ad (a):* algemeen

„Principiële fouten zullen, zoals algemeen in de literatuur wordt gesteld, aan het licht komen bij een door de public accountant in te stellen steekproefsgewijze controle”. Bestudering van de uitgebreide steekproeven-literatuur leidt mijns inziens bepaald niet tot deze conclusie, tenzij men bij zijn steekproeven gebruikt maakt van de zogenaamde „block-method”, welke reeds door Kleere koper op juiste gronden werd verworpen.

*ad (ai):* van deze fouten zegt Wisse: „Mijns inziens moet een fout, die het beeld van de jaarrekening beïnvloed, door cijferbeoordeling worden ontdekt”. Zonder nadere aanduiding van de inhoud, die Wisse aan het begrip „cijferbeoordeling” wil geven, is de draagwijdte van deze uitspraak onbekend.

*ad (aii):* in deze categorie rubriceert Wisse alle „punten (die) onderworpen (zijn) aan een meervoudige interne controle, of indien de interne controle is gebaseerd op het bestaan van tegengestelde belangen tussen bepaalde functionarissen”. De vraag rijst hoe Wisse ten aanzien van deze punten kan concluderen dat zij „geen invloed *kunnen* hebben op de juistheid van het door de verslaglegging opgeroepen beeld”.

*ad (b):* Nadat Wisse eerst heeft gesteld, dat incidentele fouten niet door een steekproefsgewijze controle kunnen worden ontdekt (ten onrechte overigens), verklaart hij daarna al het ten aanzien van de principiële fouten opgemerkte toch van toepassing, zij het dan dat hij voor de sub (bii) bedoelde foutmogelijkheden bovendien gebruik wil maken van „positieve controle van die gedeelten van de „indirecte” kosten, waarvan het ontstaan uitsluitend afhankelijk is van de wil van de met het beheer belaste instantie, cijferbeoordeling (voor het vinden van indices) op welke punten aanvullende controle-maatregelen noodzakelijk zijn en (detailcontrole van) de gehele procedure, welke omvat de ontwikkeling van de jaarrekening uit de door de interne organisatie geproduceerde gegevens”. Wisse laat daarbij in het midden wat men wel moet doen nu de steekproeven naar zijn oordeel een onbruikbaar controlemiddel zijn, hoe hij wil vaststellen of de interne controle niet door het beheer is doorkruist en wat de cijferbeoordeling, die eventueel tot aanvullende controlemaatregelen moet leiden, in feite inhoudt.

Na de hierboven besproken publikaties kon een frontale tegenaanval van de zogeheten „klassieken” niet uitblijven. Deze volgde dan ook prompt in 1954 in de vorm van een breed opgezet betoog door van Rietschoten <sup>39)</sup>, die overigens reeds in 1953 <sup>35)</sup> had gesteld dat slechts dan delen van het accountantsonderzoek kunnen worden vervangen door de uitkomsten van de interne controle, wanneer het gaat om verschijnselen, die voor het doel van het onderzoek niet essentieel zijn.



Voor het probleem dat ons thans bezig houdt zijn de volgende uitspraken van Van Rietschoten van bijzonder belang:

(a) bij het onderzoek van de betekenis van de interne controle voor de accountant moet onderscheid worden gemaakt tussen:

(i) interne controle, die onafscheidelijk met de uitvoering is verbonden en ten aanzien waarvan de accountantscontrole geen oplossing kan brengen in die gevallen, waar meerdere zekerheid wordt gezocht als bescherming tegen de gevolgen, welke zouden kunnen voortkomen uit het niet fungeren van de interne controle op dit punt. De taak van de accountant bestaat hier in het uitvoeren van toezicht, dat in al die gevallen, waarin toepassing van dit middel van interne controle doelmatig moet worden geacht, de daartoe strekkende regelen zijn gesteld en worden toegepast. Dit betekent echter niet, dat het toezicht op de instelling van de noodzakelijk bevonden werkwijze en op de naleving daarvan kan leiden tot zekerheid omtrent haar integrale toepassing;

(ii) interne controle, waarop in het verbijzonderd onderzoek (van de accountant) een totalen-controle kan worden toegepast, zodat alleen het element van zekerheid omtrent de verschijnselen gedurende de periode, waarover de somming loopt, wordt overgelaten aan de interne controle. De functie van deze interne controlemaatregelen is uiteraard van grote betekenis. Op de toepassing moet door de accountantscontrole toezicht worden uitgeoefend. De juiste uitvoering van deze maatregelen van interne controle is een voorwaarde voor de mogelijkheid, dat de uitkomst van de totalen-controle een goedkeurend oordeel toelaat.

Ook hier zien we dus in feite — evenals bij Sibille<sup>19)</sup> — een aantasting van de tegenstelling totalen-controle/steekproeven zoals deze door Kleerekoper<sup>2)</sup> werd geponeerd;

(b) een uitermate belangrijke waarschuwing, die van Rietschoten laat horen, waarop reeds eerder in ander verband door Goudekot<sup>53)</sup> werd gewezen, is de dreigende overwaardering door de accountant van de interne controle: Gij, voorstanders van het in (te) vergaande mate steunen op de interne controle wijst weliswaar bij voortduring op de hoge graad van perfectie, die de verzorging van de interne controle in vele gevallen heeft bereikt, maar gij verliest daarbij een zeer belangrijke consequentie van de daaraan inhaerente groei van de administratieve functie uit het oog: „De administratie is niet alleen verantwoording van de leiding, zij is tevens verantwoordingsmiddel van alle functionarissen, die in het bedrijf beheersverrichtingen uitvoeren en van degenen, die administratieve bewerkingen verrichten. Het kritische oordeel der administratie staat onder invloed van de functiecombinatie van uitvoerder, tevens belast met controle; het sterkst zal die invloed zijn bij het oordeel omtrent de juistheid van de administratie. Ten aanzien van de controle op de bedrijfsverrichtingen, andere dan die der administratie, bestaat er ook een functioneel bezwaar. Eensdeel fungeert de administratie ten dienste van de leiders dier andere bedrijfsverrichtingen, is zij hun instrument van waarneming en van rekening en verantwoording. Anderdeels moet de administratie controlerend fungeren ten opzichte van die leiders”.

Ook Bos<sup>40)</sup> heeft in 1954 de betekenis van de steekproeven in verband

met het vraagstuk van het steunen op de interne controle aangeroerd. In diens schriftelijke inleiding komen enige opmerkingen voor, welke voor het onderhavige probleem van betekenis zijn en wel:

- (a) „..... Overigens draagt de accountant, in zijn functie van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, alleen verantwoordelijkheid voor het beeld hetwelk de jaarrekening oproept. Ook voor hem is de controle der administratie hiertoe slechts een hulpmiddel; de juistheid van de vele informaties, welke de administratie verstrekt, behoeft hij in deze functie slechts vast te stellen in de mate als voor zijn doel nodig is”.

Ik meen dat deze uitspraak die van groot belang is bij het onderzoek van de betekenis van de steekproef voor de accountant, in Nederland algemeen wordt aanvaard.

- (b) Bos verwijst ook naar Kleerekoper <sup>2)</sup> maar voegt daaraan toe: „Hoevel ik in principe de conclusie (dat de mogelijkheid van toepassing van de wiskundige steekproef in hoge mate onwaarschijnlijk is) deel, wil dat niet zeggen, dat ik van mening ben, dat het bewijs van Kleerekoper afdoende is. Ik wijs er op, dat dit probleem moet worden gezien binnen het systematische geheel van controle-werkzaamheden van de accountant. De bedoelde steekproeven hebben uiteraard alleen zin ter vervanging van een volledige detailcontrole waar deze normaliter wel in het controle-schema zou passen. Dit betreft dus veelal de gevallen waar een positieve controle mogelijk is met externe bescheiden”.

Ik meen dat Kleerekoper tekort wordt gedaan wanneer hem wordt verweten dat hij geen aandacht heeft besteed aan het systematische geheel van controle-werkzaamheden. Dat steekproeven hoofdzakelijk zin zouden hebben in de gevallen waarin positieve controle met externe bescheiden mogelijk is, is een mijns inziens onhoudbare stelling.

In 1955 doet Gevers <sup>44)</sup> een poging het debat nieuw leven in te blazen. Hij richt zich daarbij in het bijzonder op hetgeen van Rietschoten <sup>39)</sup> had opgemerkt ten aanzien van de controle der bestedingen. Van Rietschoten had gesteld dat — tenzij bijzondere omstandigheden aanwezig zijn — de controle der bestedingen als detailcontrole moet worden uitgevoerd. Gevers vroeg zich af of niet van dergelijke bijzondere omstandigheden moet worden gesproken bij een doelmatige interne organisatie en overeenkomstige interne controle. Gevers stelt vervolgens de vraag: „..... wat wil de accountant dan door detailcontrole van *alle* inkoopfacturen en betalingsdocumenten toevoegen aan de waarde der interne controle, welke verrichtingen mede door de accountant zijn vastgesteld? Van groter belang dan de detailcontrole is dan de beoordeling van het verloop der voorraden, de analyse der prijsverschillenrekeningen, het onderzoek der budgetafwijkingen en de beoordeling van het verloop der crediteurenrekeningen. De accountant zal hierbij uiteraard zijn bijzondere belangstelling richten op posten, welke van bijzondere betekenis zijn”.

Duidelijker dan een afzonderlijke bespreking van de door Gevers hiermede aan de orde gestelde punten, lijkt mij het stellen van de volgende niet door Gevers beantwoorde vragen:

- (a) wie heeft ooit beweerd dat *alle* inkoopfacturen en betalingsdocumenten moeten worden gecontroleerd?  
(b) hoe heeft de accountant zich overtuigd van de „verrichtingen” der interne controle?  
(c) hoe vindt de accountant die bijzondere posten?

Het antwoord op deze vragen ligt opgesloten in de volgende passus uit het naschrift bij dit artikel door van Rietschoten: „Slechts dan, wanneer de accountantscontrole bij machte is zelfstandig te bepalen, dat een eventueel en onwaarschijnlijk gebrek van geen groter betekenis kan zijn, dan onbetekenend is voor de uitkomst van het onderzoek, gezien het doel, waarnaar dat onderzoek is ingesteld, blijft de functie doelmatig”.

Interessant is dat Goudekete<sup>60)</sup> hetzelfde probleem in 1956 vanuit een in het kader van deze discussies nogal onverwachte gezichtshoek benaderde. Goudekete constateerde namelijk juist dat de aandrang tot verbetering van de interne controle door de accountant in de onderneming vaak op weerstand stuit, omdat men daarin — ten onrechte uiteraard — alleen maar een streven naar vergemakkelijking van de accountantscontrole ziet. Ook Goudekete acht de eigen actie noodzakelijk, onafhankelijk van de graad van perfectie die door de interne controle is bereikt.

Waar tijdens deze discussies herhaaldelijk A. Mey was aangeduid als een van de coryfeeën van de dus-genoemde „klassieke richting”, was het niet te verwonderen dat deze in 1956<sup>51)</sup> de tijd gekomen achtte om opnieuw te wijzen op hetgeen door hem en anderen reeds vroeger was gezegd en thans naar zijn oordeel onjuist werd gehanteerd of geïnterpreteerd.

Hij heeft het probleem bondig samengevat in de volgende omschrijving: „Het (accountantsberoep) is niet enkel een zelfstandiging en een afsplitsing van de controlefunctie als het kritisch element van de bewindvoering, het is meer. Het geeft in de kundigheid, de onafhankelijkheid en zelfstandigheid van zijn oordeel over de weergave van de bestuursdaden in de verslaglegging een zekerheid aan de belanghebbende, die vanuit het bestuursorgaan zelve — gebonden in de wil en de inzichten van de leider — nooit ontstaan kan. . . . . Het werkplan zal geen werk mogen omvatten, dat tot die (zelfstandige en onafhankelijke) oordeelvorming niet vereist is. Geen werk mag worden weggelaten dat daartoe nodig is”.

Daarnaast doet A. Mey enige uitspraken over steekproeven, die van rechtstreeks belang zijn voor het onderwerp dat ons bezig houdt. A. Mey stelt dat de steekproeven voor de accountant slechts betekenis kunnen hebben om zich een oordeel te vormen over de perfectie in het naleven der interne controlevoorschriften maar dat de accountant de noodzakelijke zekerheid alleen kan verkrijgen door een omspannende controle. Ik meen dat A. Mey hiermee in wezen dezelfde tegenstelling tussen omspannende controle en steekproeven dreigt te creëren, die destijds ook door Kleerekoper werd opgeworpen. A. Mey ziet in de nieuwe inzichten met betrekking tot de steekproeven enkel verbetering op detailpunten maar hij verwerpt de Amerikaanse benadering van de controle met de volgende woorden: „Het probleem voor hen (de Amerikanen) is gelegen in de juiste toepassing van boekhoudregels en niet zoals voor ons, in de controle op de verslaglegging van de volledige bedrijfstgestie”.

Het komt mij echter te pretentief voor de door Goudekete<sup>60)</sup> gesignaleerde evolutie van de controleleer van een activiteit gericht op de vaststelling van de accuratesse in de boekhouding en op het ontdekken van fraude naar een activiteit gericht op de beoordeling van het bedrijfsgebeuren in verband met de vaststelling van winst en vermogen als een uitsluitend Nederlandse verworvenheid te willen zien.

Na dit artikel van A. Mey verschijnen dan nog twee publicaties van Cohen<sup>64)</sup> <sup>69)</sup>, de eerste als recensie van het boek van Vance en Neter<sup>61)</sup> en de tweede als bespreking van de voordracht van de Wolff<sup>62)</sup>, gehouden op de Statistische Dag 1956 in Arnhem. Cohen begint met vast te stel-

Ien dat bij ons vooralsnog de opvatting heerst dat de steekproef ontoelaatbaar is, terwijl de Amerikanen uitgaan van het gegeven dat steekproeven nu eenmaal worden toegepast. Ik meen dat het Nederlandse standpunt daarmee onjuist althans onvolledig wordt weergegeven. Cohen vermeldt verder dat steekproeven in de accountantscontrole nog steeds een moeilijk probleem vormen gezien het heterogene karakter van de massa's, waarmee de accountant wordt geconfronteerd. Hij zegt dat Vance en Neter dit probleem wel zien maar dat zij zich ervan afmaken door te zeggen dat op dat gebied nog veel zal moeten worden geëxperimenteerd. Deze uitspraak miskent de belangrijke publikaties, die inmiddels op dit gebied — onder andere ook door zowel Vance als Neter — hebben plaats gehad. Cohen meent ook ten onrechte dat aan de indeling van de waar te nemen massa naar homogene foutoorzaken (bijvoorbeeld doordat meerdere personen aan de totstandkoming van die massa hebben deelgehad) nog nauwelijks enige aandacht is besteed. Ik moge bijvoorbeeld verwijzen naar een publikatie die Vance hierover reeds in 1951<sup>18)</sup> pleegde.

De uitspraak van Cohen dat genoemde publikatie van de Wolff baanbrekend is op het gebied van het „Kleerekoper-probleem” waaronder hij verstaat: „de overweging, dat bij het steekproefsgewijze onderzoek altijd het risico blijft bestaan, dat een enorme boekingsfout onontdekt blijft” zal de Wolff zeker niet voor zijn rekening willen nemen.

Overigens meen ik dat ook Cohen de waarde van de steekproef te uitsluitend zoekt in zijn betekenis als middel voor de ontdekking van fraudes en te weinig als complementair middel in het geheel van controlemogelijkheden.

Ik meen de stand van zaken in Nederland met betrekking tot de steekproef in de accountantscontrole thans als volgt te mogen recapitulieren:

- (1) er bestaat algemene overeenstemming dat een of andere vorm van steekproef op een of andere wijze een rol kan/moet spelen in de accountantscontrole;
- (2) er bestaat overeenstemming dat de accountant zich in het kader van een volkomen controle ten aanzien van bepaalde gegevens een zekerheidsoordeel<sup>11)</sup> moet verwerven en in andere gevallen kan volstaan met een waarschijnlijkheidsoordeel. Anders gezegd: in het kader van een volkomen controle heeft de accountant de taak enerzijds vast te stellen dat afwijkingen van zodanige omvang dat zij het door de cijfers getoonde beeld wezenlijk zouden beïnvloeden, niet aanwezig zijn (zekerheidsoordeel) en anderzijds zich de stellige overtuiging te verwerven dat het systeem en de werking van de interne controle gedurende de te controleren periode zodanig zijn geweest dat ook afwijkingen, die in het kader van het doel van zijn controle van relatief geringe betekenis zijn, zouden zijn gesignaleerd (waarschijnlijkheidsoordeel). In beide gevallen moet de accountant rekening houden met de omstandigheid dat in iedere organisatie bepaalde leidende functionarissen de mogelijkheid hebben de organisatie te doorkruisen en de interne controle dus uit te schakelen;
- (3) er bestaat ogenschijnlijk geen overeenstemming over de vraag in welke mate de accountant op „eigen actie” dient te kunnen wijzen voordat hij geacht kan worden het vereiste zekerheids- of waarschijnlijkheidsoordeel op voldoende gronden te kunnen uitspreken. In de discussies wordt gesteld dat het meningsverschil zich beweegt rond de vraag of



de accountant al of niet een „omspannende totalen-controle” inclusief vaststelling van het „chiffre d'affaires” moet uitvoeren, terwijl men de indruk krijgt dat in feite over hetzelfde wordt gesproken maar de ene partij in de vrees te worden misverstaan wellicht wat veel uitsluitende nadruk legt op wat men zou kunnen noemen de leerstellige inhoud van het begrip „omspannende controle” en de andere partij begrippen als „statistische totaal-controle” en „cijferbeoordeling gecombineerd met of gedeeltelijk steunend op steekproeven” als principieel nieuwe gedachten hanteert, terwijl men in feite bedoelt een bepaalde technische inhoud te geven aan het begrip „omspannende (totalen-) controle”.

Degenen, die stellen dat als gevolg van de verbetering van de administratieve organisatie een principieel andere benadering van de interne controle is nodig geworden, zijn evenzeer als degenen die dit ontkennen overtuigd van de noodzaak dat de accountant zich een zelfstandig oordeel over de te certificeren cijfers moet vormen, maar laten of geheel na uit te werken hoe zij zich voorstellen dat de accountant dit zelfstandige oordeel dan dient te verkrijgen of komen tot een nauwelijks afwijkende formulering van de principiële inhoud van het daarvoor nodige werkplan van de accountant;

- (4) de juistheid van de door Kleerekoper geïntroduceerde tegenstelling totalen-controle versus steekproeven wordt betwijfeld. De steekproeven worden in bepaalde gevallen een noodzakelijke ondersteuning van de totalen-controle geacht, omdat de totalen-controle allèen in die gevallen niet met een aanvaardbare tolerantie de vereiste zekerheid biedt. Ik zou daaraan willen toevoegen de vraag of Kleerekoper het probleem wel geheel juist heeft benaderd door te stellen dat de steekproeven niet in de plaats kunnen treden van de totalen-controle omdat de vraag rijst of de steekproeven-controle in bepaalde gevallen binnen het raam van de eenstemmig aanvaarde toleranties van de door de accountant geboden zekerheid niet in wezen de door het ontbreken van de mogelijkheid van totalen-controle noodzakelijke detailcontrole is of moet zijn;
- (5) er bestaat in afwijking van het door Kleerekoper in 1933 gestelde thans overeenstemming dat een volkomen controle geen absolute zekerheid biedt (wel een — misschien kwantificeerbare — waarschijnlijkheid) dat de gecertificeerde cijfers geen onjuistheden (waaronder fraudes) zouden kunnen bevatten boven een bepaalde grens. De vraag rijst of in Nederland (in tegenstelling tot Amerika) het maatschappelijk verkeer wel voldoende is „bewerkt” om te kunnen stellen dat dit uitgangspunt wordt gedekt door de mate van vertrouwen, welke het maatschappelijk verkeer in het algemeen hecht aan de aanwezigheid van de accountant;
- (6) hier en daar wordt op vage gronden de houdbaarheid betwijfeld van de onjuist geïnterpreteerde conclusie van Kleerekoper dat het economisch principe als *algemene werkhypothese* geen uitsluitel kan geven over de vraag, of bij de accountantscontrole steekproeven geoorloofd zijn;
- (7) de vraag welke principiële of louter technische betekenis de statistische verworvenheden met betrekking tot het steekproefprobleem voor de accountant kunnen hebben, is na de — overigens nog steeds belangwekkende — artikelenreeks van Kleerekoper in 1933 in Neder-

land nauwelijks meer aan de orde geweest, afgezien dan van enige ter-  
loopse verwijzingen naar de Amerikaanse literatuur.

### Amerikaanse opvattingen

Bij de kennismaking van de Amerikaanse literatuur moet men zich reali-  
seren, dat men daar minder dan hier te lande de neiging heeft elk specifiek  
probleem te plaatsen tegen de achtergrond van de algemene theorie. Men  
vergisse zich echter niet: bij kennismaking van een reeks publicaties valt  
wel degelijk een algemene lijn te onderkennen, die door alle publicisten  
wordt in acht genomen. De lezer krijgt echter de indruk dat men het ener-  
gie-verspilling vindt de theoretische mérites van het steekproevenprobleem,  
die immers toch reeds vaststaan en daarmee uitgangspunt vormen, telkens  
in den brede uit te meten en dat men zich daarom maar liever bepaalt tot het  
onderzoeken van de praktische mogelijkheden. Cohen <sup>64)</sup> vergist zich dan  
ook, wanneer hij de mededeling van Vance en Neter <sup>61)</sup> dat nog veel zal  
moeten worden geëxperimenteerd, ziet als een bewijs van wetenschappelijke  
impotentie. Toegegeven zij overigens dat de enthousiaste wijze waarop  
de Amerikaanse beroepsgenoten zich op de praktische aspecten van het  
steekproevenprobleem hebben geworpen en het spontane karakter, dat vele  
van hun publikaties kenmerkt, schuldig zijn aan het ontstaan van een on-  
juiste indruk. Sommige publikaties geven inderdaad de indruk dat men  
meent in de nieuwere inzichten met betrekking tot de steekproeven een ma-  
gisch middel te bezitten. Vergelijkende studie van die publikaties toont ech-  
ter aan dat een dergelijke indruk niet in overeenstemming is met de in feite  
bestaande algemene beroepsopvattingen.

Het lijkt me nuttig te beginnen met enige opmerkingen bij het reeds eer-  
der aangehaalde artikel van Carman <sup>3)</sup>, omdat — zoals dat bij ons het ge-  
val is met de artikelenreeks van Kleerekoper — in vele jongere Amerikaanse  
publikaties wordt teruggegrepen op diens conclusies.

Veel van hetgeen Carman zegt over de mérites van steekproeven stemt  
geheel overeen met hetgeen Kleerekoper <sup>2)</sup> concludeerde. Ook in de opzet  
van het artikel vallen duidelijke parallellen te onderkennen. Evenals Klee-  
rekoper komt Carman tot een volledige afwijzing van de „block-method”,  
waaronder wordt verstaan het niet willekeurig kiezen van de steekproeven  
in de te onderzoeken massa maar het volledig onderzoeken van een bepaal-  
de periode, bijvoorbeeld een dag, een week, een maand enz. De bij laatstge-  
noemde methode onderzochte eenheden vormen een „block” dat uit de to-  
tale massa wordt genomen.

Belangrijke afwijkingen tussen de beide artikelen zijn de volgende:

- (1) in vergelijking met Kleerekoper's uiteenzetting geeft het artikel van  
Carman een belangrijk minder diepgaande analyse van de *controle-  
theoretische* problemen. Het vraagstuk van de totalen-controle komt in  
het geheel niet aan de orde;
- (2) de stelling van Kleerekoper dat de accountant verantwoordelijkheid  
draagt voor de afwezigheid van alle onregelmatigheden, die bij het  
volgen van enig systeem zouden hebben kunnen blijken, wordt door  
Carman niet aanvaard: „No auditor can be blamed for not discovering  
through tests a small number of false items ..... The auditor should  
usually be able, however, to uncover any extensive and systematic  
falsification through tests”.

Anders dan Kleerekoper concludeert Carman dus in principe niet tot  
de ondeugdelijkheid van de steekproef voor het ontdekken van frau-

des. Elders heb ik reeds opgemerkt, dat de inhoud die Kleerekoper daarmee aan de vertrouwenstheorie gaf in haar absolute vorm ook toen reeds niet in overeenstemming was met de algemene beroepsopvattingen.

Het spreekt vanzelf dat het artikel van Carman, hoewel aanleiding gevend tot een bezinning op de betekenis van de steekproef, in Amerika niet een in theorie absoluut taboe van de steekproef tengevolge heeft gehad.

Laten wij, afgezien van de vraag of Carman er destijds al dan niet in is geslaagd het steekproevenprobleem de wetenschappelijke plaats in de controle-theorie te geven die Kleerekoper daaraan bij ons gaf en buiten beschouwing latend de ontwikkeling die de beroepsopvattingen ook daar hebben doorgemaakt, eerst eens nagaan welke betekenis de interne controle daar in de accountantscontrole inneemt om vervolgens te onderzoeken of de wijze, waarop daar van de steekproef wordt gebruik gemaakt, op controle-theoretische gronden moet of kan worden afgewezen.

Is het inderdaad juist dat de Amerikaanse accountant in de mate, waarin dat hier te lande wordt gesuggereerd, steunt op de interne controle? In het kader van de stroom van publicaties over steekproeven, die men de laatste jaren in de uitgebreide Amerikaanse vakpers aantreft, heeft Sprague <sup>52)</sup> aanleiding gevonden hernieuwd aandacht te vragen voor een aantal fundamentele aspecten van het accountantsberoep. Sprague is „member of the committee on auditing procedure of the American Institute of Accountants” en men mag dus aannemen dat hij de officiële Amerikaanse beroepsopvattingen weergeeft; deze veronderstelling vindt steun in het feit dat Sprague zegt zich te baseren op de bekende „statements” van het American Institute.

Het artikel leent zich door zijn opzet uitstekend voor een vergelijking met de Nederlandse beroepsopvattingen.

De uiteenzetting begint met — in onze terminologie — de vraag welk vertrouwen het optreden van de accountant wekt.

„It is well recognized that the auditor's opinion is directed largely to the credibility of financial statements and that such credibility is supported by (d.w.z. steunt op!) an examination in accordance with generally accepted auditing standards”.

Betekent deze „credibility” een mathematische juistheid?

Neen, aldus Sprague, we gebruiken niet voor niets de woorden „fairly present” (geven een getrouw beeld).

Sprague herinnert vervolgens aan het onderscheid tussen „standards” en „procedures”. „Standards” zou men kunnen noemen het gecodificeerde vertrouwen dat men in de accountant kan stellen („standards relate to the quality and objectives of the auditing function”), „procedures” de taak die de accountant moet verrichten om dat vertrouwen te rechtvaardigen. („procedures relate to the acts to be performed in carrying out the audit program”).

Men vindt dit terug in de volgende woorden: „There is no implication of a complete verification of all transactions and no suggestion of absolute accuracy of the accounts. The auditor is neither a guarantor nor an insurer; nor can the usual examination for the purpose of expressing an opinion on financial statements be relied upon to detect irregularities. On the other hand, there must be certain uniform standards governing the nature and extent of evidence developed through auditing procedures if our professional opinions are to be useful to the business community (= maat-

schappelijk verkeer!)". Sprague zegt dan dat het American Institute getracht heeft een en ander bekendheid te geven door middel van de in 1947 uitgegeven „Statement of auditing standards”. In genoemd „statement” wordt ten aanzien van de door de accountant uit te voeren taak (afgezien van de organisatie van zijn werkzaamheden en de noodzaak het „bestaan” van de activa en passiva vast te stellen) opgemerkt dat deze bestaat uit „a proper study and evaluation of existing internal control”. Alvorens de vaktechnische vragen met betrekking tot het steunen op de interne controle nader te bestuderen, geeft Sprague eerst aan wat precies met het begrip interne controle wordt bedoeld.

„Internal control comprises the plan of organization and all of the coordinate methods and measures adopted within a business to safeguard its assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency, and encourage adherence to prescribed managerial policies”.

Sprague spreekt van vier „basic tools”, die het frame vormen van elk systeem van interne controle, namelijk:

- (1) duidelijke functie-afbakening („the establishing of authorized approvals”);
- (2) functie-scheiding („the segregation of functions and duties”);
- (3) vaststellen van de organische samenhang van de gegevens waartoe de gesplitste functies komen („cross-checks, tie-ins and balancing procedures”);
- (4) een groep, die hij aanduidt als diversen en waaronder hij begrijpt voorraadopnemingen, budgetsystemen enzovoort („many other internal control measures”).

Dat in wezen aan deze begrippen dezelfde inhoud wordt gegeven als bij ons gebruikelijk, moge uit het volgende blijken:

*ad (1):* duidelijke functie-afbakening.

„First is the establishing of authorized approvals whereby certain individuals, and only those individuals, may perform specified acts, such as signing checks, approving invoices for payment, authorizing employment, issuing purchase orders, etc. Such systems of approvals fix responsibility and limit authority”.

*ad (2):* functie-scheiding.

„The accounting function is separated from operating functions, such as purchasing, manufacturing, selling, etc. Within the accounting function, duties are further segregated as, for example, the separation of the handling of cash receipts and disbursements from the accounting for receivables and payables. Segregation of duties is designed not only to minimize opportunities for concealment through fictitious or improper accounting, but also to permit the work of one person to check that of another”.

*ad (3):* vaststellen van de organische samenhang.

„The third basic tool involves the whole area of „cross-checks”, „tie-ins”, and balancing procedures, which have been developed to a high degree of complexity”.

*ad (4):* diversen.

„In addition, there are many other internal control measures. The taking of physical inventories, the requirements of annual



vaccation, systems of cost accounting, budgets, etc. — all these common procedures have major internal control features”.

Sprague behandelt in dit verband ook nog de interne accountantscontrole, welke hier verder buiten beschouwing kan blijven.

Na aldus te hebben gedefinieerd wat onder het begrip interne controle dient te worden verstaan, gaat hij over op het probleem van het steunen op de interne controle, dat hij zeer typerend aanduidt als „The chicken or the egg-problem”.

Hij vat het vraagstuk aldus samen: „The evaluation of internal control raises the difficult question of which comes first — testing the functioning of the system or developing the audit program. It is inherent in auditing standards that the audit program must be based upon a proper evaluation of internal control. On the other hand the effectiveness of internal control must be judged, in a large measure, by the results of the audit program”. Waaruit bestaat nu die beoordeling van de interne controle?

Hij onderscheidt drie stappen in die beoordeling:

- (1) knowledge of the system;
- (2) judgment as to its effectiveness;
- (3) assurance that it is functioning properly.

Hetgeen over de beide eerste stappen van de beoordeling wordt opgemerkt, is in dit kader van weinig betekenis. Van belang is de vraag, hoe de Amerikaanse accountants menen zich een onafhankelijk oordeel te kunnen vormen over de werking van de interne controle, nu zij stellen dat het geen verschil maakt of men zelf bepaalde gegevens opbouwt dan wel vaststelt dat de door een ander opgebouwde gegevens juist zijn. Sprague noemt daarvoor (afgezien van de interne accountantscontrole) drie groepen van maatregelen in de hier aangegeven volgorde:

- (1) rechecking on a test basis, the work of company employees;
- (2) testing the results of cross-checks and tie-ins which are supposed to exist;
- (3) establishing the causes of discrepancies which come to his attention.

Wanneer we nu afzien van het derde punt, omdat door niemand wordt betwijfeld dat in het algemeen belang van de oorzaak van geconstateerde fouten uitgaat boven de betekenis van de fout als zodanig, zien we dus dat hun onderzoek bestaat uit steekproeven en nagaan van „cross-checks and tie-ins”. Indien we voor het ogenblik de inhoud van die steekproeven weer buiten beschouwing laten, blijft dus de vraag wat moet worden verstaan onder die „cross-checks and tie-ins”. Op grond van de door Sprague hiervan gegeven voorbeelden meen ik te moeten concluderen dat met deze begrippen in feite niets anders wordt bedoeld dan hetgeen wij willen aanduiden wanneer wij spreken van totalen- en verbandscontroles.

Nemen wij bij wijze van voorbeeld eens de vraag hoe het verband tussen het ontstaan van vorderingen en de goederenbeweging wordt vastgesteld. We vinden dan de volgende controle-maatregelen:

- (1) over-all reconciliation of sales with opening and closing inventory quantities, purchases or production and testing of both physical counts and pricing of the inventories;
- (2) attention to comparisons of gross profit ratios between current and prior years;

- (3) judge sales and inventories as to reasonableness from statistical records of purchases and production;
- (4) cross-check sales and charges to receivables;
- (5) compare shipping documents with transaction in the accounts receivable for a selected period;

Het vaststellen van het verband met de geldbeweging geschiedt als volgt:

- (6) test details of bank deposits against the totals of cash sales and listings of mail remittances (denk aan het gebruik om per cheque te betalen);

Als niet organische controle-maatregel:

- (7) be alert to unusual transactions which may have been overlooked in devising the system of internal control (occasional sales of scrap, isolated transactions involving fixed assets, special adjustments to customers);

Als maatregelen ter vaststelling van het „bestaan” van de vorderingen:

- (8) confirmation procedures;
- (9) scrutinize the entries in the accounts receivable ledgers with particular attention to adjustments, transfers, etc., which may represent attempts to cover previous incorrect application of cash credits;
- (10) review new accounts, and accounts with increasing or static balances with responsible officers, even though apparently satisfactory confirmations are received;
- (11) review credits for returns, allowances and bad debts write-off which may be a means of covering diversion of remittances;
- (12) test income from scrap by applying spoilage rates to material placed in production.

Het is duidelijk dat begrippen als totalen-controle, verbandscontrole, ontstaanscontrole, afloopcontrole, bestaanscontrole enz. etiketten zijn, die zonder meer op deze controle-maatregelen kunnen worden geplakt.

Als tweede voorbeeld zou ik willen noemen de controle van de lonen, waarvoor Sprague de volgende controle-maatregelen vermeldt:

- (1) approximate payroll expense by extending average wage rates by units of equipment operated or number of pieces produced;
- (2) cross-check payroll data to collateral records covering social security, withholding tax, etc.;
- (3) compare number of employees by departments and operations with prior periods, and obtain explanations of changes;
- (4) be present at a pay-off and follow up all checks not delivered to the payee;
- (5) review payroll listings with operating personnel who should be familiar with the names thereon.

Dat ook de inhoud van de begrippen positieve en negatieve controle niet onbekend is, moge blijken uit het volgende: „The problem of liability accounts is particularly difficult because the auditor is concerned with items that may be unrecorded whereas on the asset side he is usually attempting to verify items already on the books”.

Het zou gemakkelijk aan te tonen zijn dat zelfs wat de vaststelling van het „chiffre d'affaires” betreft A. Mey de Amerikaan Sprague aan zijn

zijde vindt, zij het dan dat Sprague daarover spreekt in het kader van „un-recorded liabilities”, waarvan volgens hem „the real problem is whether or not the merchandise was received”. Dit wil hij dan vast stellen door verband te leggen met ontvangstrapporten, vrachtennota's, aantekeningen van de inkoopafdeling en steekproefsgewijze doorchecken van inkoopfacturen naar de voorraadkartotheek.

Ik wijs erop dat ik de volgorde waarin bovengenoemde punten zijn vermeld zeer belangrijk heb omgewerkt hetgeen mij gewenst leek voor een doelmatige toetsing aan de Nederlandse opvattingen. Het wezen van hetgeen Sprague betoogt wordt daardoor niet aangetast.

Sprague geeft nog vele andere voorbeelden van dergelijke „cross-checks and tie-ins” maar het voorgaande moge voldoende zijn om aan te tonen dat bepaald niet kan worden gesteld dat de Amerikaanse accountant zich beperkt tot enige min of meer onsamenvangende steekproeven en het vaststellen van de juiste toepassing van een aantal boekhoudregels. In hoeverre de Amerikaanse praktijk meer of minder ver van de theorie verwijderd is dan hier te lande is vanzelfsprekend uitermate moeilijk te beoordelen maar lijkt me in dit verband ook van ondergeschikte betekenis.

Blijft dus over de vraag welke plaats de steekproeven ginds innemen in het kader van de hierboven geschetste controle-opvattingen.

## LITERATUURLIJST STEEKPROEVEN

- 1) Mey, A., Interne controle en controletechniek. *M.A.B., oktober 1927.*
- 2) Kleerekoper, S., De steekproeven als middel van accountantscontrole in de literatuur. *M.A.B., februari/juni 1933.*
- 3) Carman, L. A., The efficacy of tests. *The American Acc., december 1933.*
- 4) Bakker, O., Statistiek. *Purmerend 1934.*
- 5) Donner, O., Statistik. *Hamburg 1942.*
- 6) Prytherch, R. H., How much test checking is enough? *Am. Inst. of Acc., Annual Meeting 1942. The Journ. of Acc., december 1942.*
- 7) Herbert, L., Practical sampling for auditors. *The Acc. Review, oktober 1946.*
- 8) Abrams, J., Sampling theory applied to the test-audit. *The New York Cert. Publ. Acc., oktober 1947.*
- 9) Berylson, K. J., Sampling and internal control on non-detailed monthly audits. *The New York Cert. Publ. Acc., oktober 1947.*
- 10) Vance, L. L., Statistical sampling theory and auditing procedure. Procedure, problems and applications. *Proceedings of the Pacific Coast Econom. Association 1947.*
- 11) Wolff, P. de, De betekenis van de steekproef voor het economisch-statistisch onderzoek. *Lectorale rede 1947.*
- 12) Cranstoun, W. D., A new look at basic auditing techniques. *The Journ. of Acc., oktober 1948.*
- 13) Neter, J., An investigation of the usefulness of statistical sampling methods in auditing. *The Journ. of Acc., mei 1949.*
- 14) Neter, J., The application of statistical techniques in auditing procedures. *The New York Certif. Public Accountant, juni 1949.*
- 15) Vance, L. L., Auditing uses of probabilities in selecting and interpreting test checks. *The Journ. of Acc., september 1949.*
- 16) Vance, L. L., Scientific method in auditing. *Accounting Research, januari 1950.*
- 17) Limperg Jr., Th., Accountantscontrole in het effectenbedrijf (25 jaren M.A.B.), *Purmerend 1950.*
- 18) Vance, L. L., How much test checking is enough? *The Acc. Review, januari 1951.*
- 19) Sibille, F. W., Enige aantekeningen omtrent de jaarrekeningcontrole in verband met de interne controle. *M.A.B., juli 1951.*
- 20) Tempelaar, A. F., De eigen actie van de accountant bij het controleren van de jaarrekening. *M.A.B., september 1951.*
- 21) Neter, J., Some applications of statistics for auditing. *The Journ. of the Am. Statistical Ass., maart 1952.*
- 22) Cannon, A. M., The detection of fraud and scientific sampling. *The Internal Auditor, september 1952.*
- 23) Vance, L. L., An experience with small random samples in auditing. *The Acc. Review, oktober 1952.*
- 24) Diephuis, G., De „eigen actie” van de openbare accountant. *M.A.B., januari 1953.*
- 25) Arbeidsonderzoek door steekproeven. *Doelm. Bedr. beheer, mei 1953.*
- 26) Trueblood, R. M., The use of statistics in accounting control. *N.A.C.A. Bulletin, juli 1953.*
- 27) Walker, K. W., Auditing tests. *The Accountant, augustus 1953.*
- 28) Johnson, R. W., Statistical techniques need deeper study before they can be useful in auditing. *The Journ. of Acc., september 1953.*
- 29) Wisse, J. C., De taak van de public accountant bij de algemene controle. *M.A.B., november 1953.*
- 30) Hanna, R. A., Applying statistics to checking vendors' invoices. *N.A.C.A. Bulletin, december 1953.*
- 31) Evans, J. R., A new technique for the accountant. *N.A.C.A. Bulletin, december 1953.*
- 32) Smith, A. C., Internal Auditing. *Londen 1953.*
- 33) Hudson Jr., M. N., The application of technique of sequential analysis to audit procedures. *Idaho Operations Office Atomic Energy Commission 1953.*
- 34) Stettler, H. F., A simple tool to assist the auditor in statistical interpretation of test checks. *The Journ. of Acc., januari 1954.*
- 35) Groeneveld, G. L., Nieuwe tendenties in de gepubliceerde jaarrekening. *De Accountant, februari 1954.*
- 36) Johnson, R. W., Auditing uses of statistics. Some experimental explications. *The Intern. Auditor, maart 1954.*
- 37) Rowles, B. M., Auditing uses of statistics. Underlying statistical concepts. *The Intern. Auditor, maart 1954.*
- 38) Trueblood, R. M., Cyert, R. M., Statistical sampling applied to aging of accounts receivable. *The Journ. of Acc., maart 1954.*



- 39) Rietschoten, A. M. v., De betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole. *M.A.B.*, juni 1954.
- 40) Bos, P. J. H. J., De structuur van de leer der accountantscontrole en haar toepassing. *De Accountant*, september 1954.
- 41) Deming, W. E., On the contributions of standards of sampling to legal evidence and accounting. *Current Business Studies*, oktober 1954.
- 42) Neter, J., Statistical sampling in auditing. *Syracuse University* 1954.
- 43) Schaafsma, A. H., Willemze, F. G., Modern kwaliteitsbeleid. *Philips Techn. Bibl., Eindhoven* 1954.
- 44) Gevers, W. J. M., Interne controle en accountantscontrole met naschrift door Prof. A. M. van Rietschoten. *M.A.B.*, januari 1955.
- 45) Trueblood, R. M., Cooper, W. W., Research and practice in statistical applications to accounting, auditing and management control. *The Accounting Review*, april 1955.
- 46) Monteverde, R. J., Some notes of reservation on the use of sampling tables in auditing. *The Accounting Review*, oktober 1955.
- 47) Buchel, A. L., Fuyt, W., Scheffer, P. C., Willemze, F. G., Het hoe en waarom van statistische kwaliteitscontrole. *Eindhoven* 1955.
- 48) Fuyt, W., Willemze, F. G., Richtlijnen voor de toepassing van het Philips' Standaard Steekproef Systeem. *Eindhoven* 1955.
- 49) Monteverde, R. J., Trueblood, R. M., Statistical sampling methods in auditing practice. *The Illinois C. P. A.*, vol. XVIII, nr. 2 1955/1956.
- 50) Neter, J., Applicability of statistical sampling techniques to the confirmation of accounts receivable. *The Accounting Review*, januari 1956.
- 51) Mey, A., Interne controle en de techniek der accountantscontrole. *M.A.B.*, maart 1956.
- 52) Sprague, W. D., Testing the adequacy of internal control. *The Journ. of Acc.*, maart 1956.
- 53) Goudekot, A., De interne accountant. *M.A.B.*, mei 1956.
- 54) Botje, H. E. J., Controle in de loonadministratie. *Philips Adm. Review*, juli 1956.
- 55) Dodge, H. F., Torrey, M. N., A check inspection and demerit rating plan. *Industrial Quality Control*, juli 1956.
- 56) Kunz, E. J., Application of statistical sampling to inventory audits. *The Intern. Auditor*, september 1956.
- 57) Dalleck, W. C., Inductive Accounting. *Industrial Quality Control*, december 1956.
- 58) Gaynor, E. W., The application of statistical sampling techniques to auditing. *The Intern. Auditor*, december 1956.
- 59) Arkin, H., Do we select the right items for test check. A statistician takes a look. *Lezing Price, Waterhouse & Co., New York* 1956.
- 60) Goudekot, A., Enige beschouwingen over de grondslagen van het accountantsberoep. *Intree-rede* 1956.
- 61) Vance, L. L., Neter, J., Statistical sampling for auditors and accountants. *New York* 1956.
- 62) Wolff, P. de, Steekproeven bij administratieve controle. *Statistica Neerlandica* 1956, nr. 1.
- 63) Trueblood, R. M., Auditing and statistical sampling. *The Journ. of Acc.*, april 1957.
- 64) Cohen, H., Boekbespreking „Statistical sampling for auditors and accountants”. *M.A.B.*, juni 1957.
- 65) Darwin, J. H., Roberts, H. S., Williams, R. M., The uses of sampling techniques in auditing. *The Accountants Journal (Nw. Zealand)*, juni 1957.
- 66) Smith, A. C., The accounting profession's growing interest in statistical sampling. *The New York Certif. Public Accountant*, juli 1957.
- 67) Schumann, K. F., Use of sampling procedure in internal auditing. *N.A.C.A.-bulletin*, december 1957.
- 68) Johnson, R. W., The use and significance of random samples in audit tests. *The Journ. of Acc.*, december 1957.
- 69) Cohen, H., Een ten behoeve van de administratieve controle ontworpen steekproefmethode. *M.A.B.*, januari 1958.