

WETTELIJKE REGELING VAN EEN TOEPASSING VAN CONTROLE
MET BEHULP VAN STATISTISCHE STEEKPROEVEN
IN DE VERENIGDE STATEN

door Drs. R. R. A. A. Brown

Wij leven in een periode waarin de statistische steekproef als controlemiddel in vakkringen onmiskenbaar in het centrum van de belangstelling staat. Regelmatig kunnen wij in de vakliteratuur kennis nemen van artikelen waarin men deze materie principieel benadert terwijl wij daarnaast in de literatuur - met name in de Amerikaanse - veelvuldig kennis kunnen nemen van voorbeelden van een praktische toepassing van controle met behulp van statistische steekproeven. Dat dit controlemiddel steeds meer erkenning geniet realiseert men zich wanneer men constateert dat een en ander zelfs onderwerp kan worden van een wettelijke regeling en daarbij bedenkt dat in het algemeen de wetgevende macht er eerst aan te pas komt wanneer in het maatschappelijk verkeer al bepaalde normen zijn gegroeid. In *The Journal of Accountancy* van september 1964 wordt onder het opschrift „Congress Clears Use of Sampling after Hearing of CPA's Testimony” de aandacht gevestigd op een wettelijk voorschrift in de Verenigde Staten met betrekking tot de interne controle op overheidsuitgaven. Hierbij was namelijk aan de orde het vraagstuk: moet de functionaris die verantwoordelijk is voor de betalingen van kostennota's alle „vouchers” persoonlijk controleren of kan hij - eventueel tot een zekere grens - volstaan met een statistische steekproef?

Alvorens enkele kanttekeningen te plaatsen geven wij hieronder de volledige tekst van de betreffende wet, die in Amerika bekendheid heeft gekregen onder de naam „bill HR 10446”.

AN ACT

To permit the use of statistical sampling procedures in the examination of vouchers.

Be it enacted by the Senate and House of Representatives of the United States of America in Congress assembled,

- a That, whenever the head of any department or agency of the Government or the Commissioners of the District of Columbia determines that economies will result therefrom, such agency head or the Commissioners may prescribe the use of adequate and effective statistical sampling procedures in the examination of disbursement vouchers for amounts of less than \$ 100; and no certifying or disbursing officer acting in good faith and in conformity with such procedures shall be held liable with respect to any certification or payment made by him on a voucher which was not subject to specific examination because of the prescribed statistical sampling procedure, provided that such officer and his department or agency have diligently pursued collection action to recover the illegal, improper, or incorrect payment in accordance with procedures prescribed by the Comptroller General.
- b Nothing contained in this Act shall affect the liability, or authorize the relief, of any payee, beneficiary, or recipient of any illegal, improper, or incorrect payment, or relieve any certifying or disbursing officer, the head of any de-

partment or agency of the Government, the Commissioners of the District of Columbia, or the Comptroller General of responsibility to pursue collection action against any such payee, beneficiary, or recipient."

Uit bovenstaande wettekst verdienen de volgende elementen de aandacht:

- 1 het gaat om „adequate and effective statistical sampling procedures”;
- 2 zij mogen worden toegepast wanneer zulks gepaard gaat met een kostenbesparing;
- 3 de toepassing is alleen toelaatbaar voor posten beneden \$ 100;
- 4 de consequentie met betrekking tot de verantwoordelijkheid van de betreffende functionarissen in geval van toepassing is expliciet vastgelegd.

Nieuwsgierig naar de overwegingen die tot een dergelijk voorschrift hebben geleid, hebben wij de notulen van de terzake gehouden Hearing in de House of Representatives er eens op nageslagen. Wij konden daarin kennis nemen van een interessante discussie waaraan ook vertegenwoordigers deelnamen van het American Institute of Certified Public Accountants en de American Statistical Association. Mede aan de hand van dit verslag willen wij hieronder bovengenoemde kritische elementen eens wat nader belichten.

ad 1: „adequate and effective statistical sampling procedures”.

Belangrijk is dat wordt gesteld dat het loslaten van het systeem - inhoudende dat de betrokken overheidsfunctionaris alle onder zijn verantwoording vallende betalingsoopdrachten vooraf controleert met de onderliggende documenten - is gebaseerd op de omstandigheid dat de laatste 15 jaar belangrijke vooruitgang is geboekt op het gebied van de administratiesystemen en de interne controle van de verschillende overheidsdiensten.

De wettekst zelf geeft geen aanwijzing met betrekking tot de techniek van de toe te passen steekproef hetgeen ons ook juist voorkomt, immers: zowel de statistische steekproefmethoden als de andere technieken van interne controle kunnen evolueren.

Daarbij komt nog dat het geven van dwingende regels ten aanzien van de toe te passen techniek alleen dan verantwoord zou zijn wanneer voorop staat dat in de onderscheidene diensten de aard en de samenstelling van de te controleren massa alsmede de overige maatregelen van interne controle niet onderling verschillen.

Wat heeft de opstellers van de wet nu voor ogen gestaan bij de clause „adequate and effective statistical sampling procedures”? Voor wat betreft „adequate” en „effective” stellen wij ons voor dat deze adjectieven inherent zijn aan elke economische handeling. Terecht merkt Mr. Stringer, Chairman of the Committee on Statistical Sampling (A.I.C.P.A.) in zijn statement op:

„I would like to point out to the committee that there is no single identifiable set of „statistical sampling procedure” as used in HR 10446, but that this expression embraces a range of possibilities for designing, selecting, evaluating samples”

en verder:

„... basically, the difference between just sampling as such and statistical sampling is that the latter makes use of mathematical concepts of probabilities

to control the risks that are involved" . . . „you establish limits on the risks that are reasonable in relation to the costs that you are saving on the other side of the equation and statistical sampling is the only way in which the risk can be measured and controlled" . . . „I think it is extremely desirable to keep the word „statistical" in the legislation. Otherwise, you throw it completely wide open".

Uit het verslag van de Hearing valt af te leiden dat men aan „statistical sampling" geen andere inhoud geeft dan hetgeen bij ons wordt verstaan onder statistische steekproeven.

Voorts blijkt dat het General Accounting Office, de instelling belast met de controle op de verschillende overheidsdiensten, een belangrijke rol zal spelen bij de beoordeling van de aanvaardbaarheid van de gekozen toepassing. Genoemd orgaan zal in haar richtlijnen minimum voorwaarden vastleggen voor de toepassing van statistische steekproeven¹); hierbij zou het niet de bedoeling zijn voorschriften te geven met betrekking tot de te volgen methode.

ad 2: kostenbesparing een voorwaarde voor toepassing.

Het is eigenaardig dat men in de wettekst voor de toepassing van de statistische steekproef uitsluitend het kostenmotief noemt, terwijl toch de overweging dat de laatste 15 jaar belangrijke vooruitgang is geboekt op het gebied van de administratiesystemen en de interne controle van de verschillende overheidsdiensten eveneens een belangrijk motief is. Indien men het laatste als uitgangspunt neemt komt men tot de conclusie dat men bij een goede organisatie, indien economisch verantwoord, een steekproef kan toepassen om daarmee vast te stellen dat de organisatie aan redelijke eisen blijft voldoen en het percentage fouten niet meer bedraagt dan x %. Worden in de steekproef meer fouten geconstateerd dan zal men alle documenten moeten controleren en maatregelen moeten treffen om de organisatie te verbeteren.

Voor twee departementen heeft men uitgerekend welke besparingen zouden resulteren als gevolg van het toepassen van statistische steekproeven in vergelijking met volledige detailcontrole; voor het Department of Health, Education and Welfare becijferde men een jaarlijkse besparing van \$ 270.000 en voor het Department of Agriculture een bedrag van tussen de \$ 400.000 en \$ 500.000 per jaar. Op zichzelf zeggen deze getallen weinig wanneer ze niet worden geplaatst in het raam van het totale kostenbeeld van controlemiddelen en het te controleren belang. Niettemin bleken de bedragen als zodanig indrukwekkend genoeg te zijn om over te stappen op een modernere, kostenbesparende techniek. De wet laat toepassing toe indien „economies will result therefrom". In beginsel zal een onderzoek van een gedeelte van de massa altijd wel goedkoper zijn dan een volledig onderzoek. Men heeft hier dan ook op het oog de „net economies", door eerder geciteerde Mr. Stringer ter andere plaatse toegelicht als volgt: „ . . . I believe the objective should be to achieve the best possible balance between (a) the savings in the cost of examining the vouchers and (b) the reasonably expected losses on improper vouchers not examined. I believe the administrative determination, „that economies will result" from the use of sampling as referred to on line 5 of the bill should take both of

¹) Tijdens de Hearing heeft het G.A.O. een concept met betrekking tot deze minimum voorwaarden bekend gemaakt; de tekst hiervan is opgenomen in de appendix bij dit artikel.

these factors into account on this basis and that this should be made clear in the bill itself or in the legislative record”.

Men heeft het blijkbaar niet nodig geoordeeld in de wet zelf een nadere interpretatie te geven van „economies”. Naar onze mening zou dit ook weinig zinvol zijn geweest daar toch altijd bij de keuze „volledige detailcontrole of statistische steekproef” genoemde factoren in ogenschouw moeten worden genomen. Wanneer, bij gelijkblijvend veronderstelde kwaliteit van de te onderzoeken massa, a priori vaststaat dat de kosten van een volledig onderzoek de daarmee te voorkomen schade overtreffen, is er sprake van een irrationele situatie. In eerste instantie zal er dan iets moeten gebeuren aan de organisatie en het systeem van interne controle om de kwaliteit van die massa te verbeteren; een statistische steekproef kan dan het meest efficiënte middel zijn om na te gaan of de organisatie inderdaad aan de gestelde eisen blijft voldoen. Zoals bekend zijn hiertoe steekproef-technieken beschikbaar waarbij men in staat is aan de hand van de uitkomst van de steekproef een uitspraak te doen over de kwaliteit van de massa met inachtneming van een vooraf bepaalde nauwkeurigheid en een eveneens vooraf (daarmee samenhangend) bepaald risico van een onjuiste uitspraak. Dit risico zal men kwantitatief zo goed mogelijk willen benaderen.

Waar het gaat om de alternatieven volledige controle/statistische steekproef - en deze wet heeft niets anders op het oog - staat het kostenaspect zo centraal dat men zich af kan vragen of de clausule „whenever economies will result therefrom” niet evengoed echterwege had kunnen blijven.

ad 3: toepassing geoorloofd alleen voor bedragen beneden \$ 100.

Ongetwijfeld vormt deze bepaling een belangwekkend element. In het oorspronkelijke wetsvoorstel ontbrak deze beperkende bepaling; zij is er bij wijze van amendement aan toegevoegd.

Vanwaar dit voorschrift? De motivering was dat onderzoeken bij de twee genoemde departementen uitwezen dat met een statistische steekproefcontrole voor posten boven ongeveer \$ 100 een hoger bedrag aan ten onrechte betaalde posten onontdekt zou blijven dan de kosten van volledige detailcontrole zouden bedragen. Ons inziens zou het vaststellen van bepaalde grenzen waarboven alle posten geverifieerd zouden moeten worden ook, of zelfs beter, verklaard kunnen worden uit het feit dat men ten aanzien van het totale waardebedrag dat betaald wordt een niet te grote afwijking kan aanvaarden en dat men dus altijd het „relatief belangrijke moment” zal moeten vaststellen. Dit kan dan onder meer gebeuren door alle posten boven een bepaald bedrag te verifiëren.

Uit de terzake gevoerde discussies blijkt dat men wel degelijk heeft onderkend dat een dergelijke grens niet de optimale positie zal zijn voor alle departementen en diensten. Meergenoemde Mr. Stringer zegt hierover ter andere plaatse in zijn statement: „Ideally I would think that it should be a matter of administrative flexibility. From the standpoint of the question whether certain limits might be necessary or desirable for the purpose of getting the legislation enacted, of course, that is outside of my field. But it would appear to me that studies in only two departments would be inadequate evidence to reach a general conclusion on where the cutoff should be”. Ook andere sprekers brengen naar voren dat voor de verschillende Agencies de grens toch wel zal variëren.

Niet onvermeld willen wij laten de bezorgdheid die een van de sprekers uitte voor de eventuele vorming van een zogenaamde „Below \$ 100 Club” door mogelijke schurkachtige lieden. Deze angst werd ontzenuwd met het argument, dat een wetenschappelijk opgezet steekproevenplan een dergelijke boze opzet toch zou moeten ontmaskeren. Inderdaad, dit zal het geval zijn wanneer het aantal foutieve posten een bepaald percentage overschrijdt.

Dat men tenslotte toch de \$ 100 grens in de wet heeft vastgelegd berust meer op een ergens aan de veilige kant „doorgehakte knoop” dan dat deze grens een soort optimale uitkomst zou zijn van een wetenschappelijk onderzoek bij alle betrokken diensten.

Het komt ons voor dat het in de wet verankeren van een bovengrens tot waar een steekproefcontrole wordt toegestaan alleen maar verstarrend kan werken; wij zouden dit willen motiveren met dezelfde argumenten als gegeven op bladzijde 375 met betrekking tot de vraag of bindende voorschriften voor de toe te passen techniek zijn aan te bevelen of niet.

Het is duidelijk dat de behoefte aan het vastleggen van een grens in de wet zelf niet los kan worden gezien van de hieronder ad 4 te bespreken regeling van de verantwoordelijkheid.

ad 4: wettelijke regeling van de verantwoordelijkheid.

In feite vormen de opvattingen met betrekking tot de verantwoordelijkheid en aansprakelijkheid van de betrokken functionarissen de achtergrond van de onderhavige wet. In zijn statement ter introductie van de wet zegt Mr. Armstrong van het Bureau of the Budget hierover:

„A great deal of the unnecessary checking and double checking of vouchers is caused by statutory provisions which hold a certifying or disbursing officer personally liable for incorrect payment. In addition, the General Accounting Office has ruled that, under existing legislation, the use of statistical sampling in the voucher examination process is not permissible. These are the things that HR 10446 seeks to remedy”.

De hele materie van de aansprakelijkheid van de verantwoordelijke functionarissen blijkt het voorwerp te zijn van een gedetailleerde wettelijke regeling. In dit verband spelen een rol de „Disbursing Officers’ Relief Act” en de „Certifying Officers’ Relief Act”. Het toepassen van (statistische) steekproeven door de betrokken functionarissen was dus verboden: vóór dat betaling plaatsvond dienden zij persoonlijk alle documenten te controleren; indien zij hiervan afweken konden zij geen aanspraak maken op ontheffing van aansprakelijkheid bij eventuele onrechtmatigheden.

Dit zo zijnde heeft men gemeend in de wet te moeten opnemen dat - onder bepaalde voorwaarden - deze aansprakelijkheid niet zou gelden voor posten die niet in de statistische steekproef zouden vallen. De overweging hierbij was dat deze bepaling noodzakelijk was omdat anders bedoelde functionarissen niet van de volledige detailcontrole zouden durven afwijken.

Uitgaande van de gedachte dat men behoefte heeft aan het zwart op wit stellen van regels voor de persoonlijke aansprakelijkheid die met een bepaalde verantwoordelijkheid is verbonden, kan men zich hierbij toch afvragen of het niet doelmatiger was geweest, te bepalen dat in het algemeen voorwaarde voor ontheffing

van persoonlijke aansprakelijkheid zal zijn de aanwezigheid van een in opzet en uitvoering deugdelijke organisatie met een verantwoord systeem van interne controle.

Nu is het ook wel zo - blijkens een toelichting van de zijde van het General Accounting Office - dat men in voorkomende gevallen waarbij het aansprakelijkheidsvraagstuk aan de orde is altijd veel gewicht hecht aan het onderzoek naar de organisatie en het systeem van interne controle van de betrokken dienst.

Wij kunnen ons voorstellen dat in bepaalde gevallen voor niet door de steekproef ontdekte onrechtmatigheden juist wel de persoonlijke aansprakelijkheid zou moeten gelden wanneer bijvoorbeeld zou blijken dat de resultaten van eerdere steekproeven allang het sein hadden moeten zijn voor het nemen van actie ter verbetering van het geheel van maatregelen gericht op de interne controle.

Het komt ons dan ook voor dat het in de wettekst opnemen van een bepaling die ontheffing van de aansprakelijkheid verleent - zij het onder bepaalde voorwaarden - voor niet in de steekproef begrepen en daardoor niet gesignaleerde onrechtmatige betalingen, beter achterwege had kunnen blijven.

Samenvatting

Resumerend zien we dat functionarissen die verantwoordelijk zijn en aansprakelijk gesteld kunnen worden voor betalingen van kostennota's, voor posten beneden \$ 100 persoonlijk niet vooraf alle vouchers behoeven te controleren maar dat gebruik mag worden gemaakt van een statistische steekproef indien dit besparingen met zich brengt.

Ten opzichte van de vroegere richtlijnen die - tegen de achtergrond van expliciet vastgelegde regels voor de persoonlijke aansprakelijkheid - volledig persoonlijk onderzoek voorschreven, kan het nieuwe voorschrift zeker leiden tot een meer efficiënte opzet van het interne controlesysteem. Het in de wet opnemen van een limiet van \$ 100 lijkt ons een arbitraire en verstarrend werkende maatregel.

Met betrekking tot de bepaling inzake de ontheffingsmogelijkheid voor de aansprakelijkheid voor eventuele niet door de steekproef gesignaleerde onrechtmatige betalingen menen wij dat een bepaling waarin in zijn algemeenheid een deugdelijke organisatie en een verantwoord systeem van interne controle als voorwaarde wordt gesteld de voorkeur zou verdienen.

Appendix.

DRAFT

Section 4660 - Minimum requirements for an adequate statistical sampling system

4660.10 A sampling plan must be based on sound probability principles and concepts, clearly outlined in written instructions for guidance of personnel.

4660.20 The plan must be predicated on economic and feasibility studies of the situation to which the plan applies and these studies must be sufficiently documented to permit review and evaluation of its characteristics. Sampling procedures should be adopted only when economies can be demonstrated or controls strengthened without adding to costs.

- 4660.30 Controls must be established to assure adherence to the established plan. Vouchers actually examined should carry evidence of the examination.
- 4660.40 A monetary limit must be established above which all vouchers will be examined. The limit should be based on the economic and feasibility studies. For transportation vouchers this limit will be \$ 100. For all other vouchers, the limit should be the voucher amount above which these studies show that recoveries of improper payments disclosed by complete examination of all vouchers exceed the cost of such examination.
- 4660.50 The plan must be supervised by personnel having adequate knowledge of statistical sampling techniques as applied to auditing and of the essential features of the plan.
- 4660.60 Recurring reports must be prepared for management presenting the results of the sampling audit. Management should provide a means for analyzing these reports and for correcting the causes of the errors disclosed therein.
- 4660.70 All records pertaining to the voucher examination system should be readily available for examination by the General Accounting Office and agency internal auditors.