

DE VRUCHTBAARHEID VAN HET GEBRUIK VAN HET WAARSCHIJNLIJKHEIDSBEGRIIP IN DE CONTROLELEER

door Dr. H. A. J. F. Misset

Probleemstelling

Het behoeft nauwelijks betoog, dat een verandering van de opvattingen met betrekking tot de waarde die aan de interne controle in de accountantscontrole dient te worden toegekend, een aanmerkelijke betekenis voor het aanzien en het belang van het accountantsberoep zou kunnen hebben. In dit perspectief gezien lijkt het ons alleszins gerechtvaardigd, opnieuw aandacht te schenken aan de beweging van het laatste decennium, die in de volkomen structuur van de administratieve organisatie, welke mede de interne controle omvat, een voldoende reden ziet, de taak van de accountant te beperken ¹⁾. Het komt ons voor, dat de niet gebroken kracht van deze beweging, ook na de overtuigende kritische analyse van de betogen van haar aanhangers door Van Rietschoten en A. Mey in dit maandblad ²⁾, een voortzetting van de discussie wenselijk maakt. Dat deze wenselijkheid aanwezig is, blijkt ook uit de artikelen van Louwers en Goudekot over de steekproef in de accountantscontrole ³⁾, welke weliswaar niet onmiddellijk zijn gericht op het aantasten van de bestaande opvattingen omtrent de betekenis van de interne controle, maar die toch van de veronderstelling uitgaan, dat juist de verbetering van de administratieve organisatie een andere benadering door de accountant mogelijk maakt ⁴⁾.

In het volgende opstel willen wij onderzoeken of het gebruik van het waarschijnlijkheidsbegrip in de analyse van de betekenis der interne controle iets kan bijdragen tot een verheldering van de fundamenteen der controverse. Hoewel onderzoeken naar de logische grondslagen van technieken meermalen tot weinig vruchtbare beschouwingen leiden, menen wij, dat die toch in de bestaande onoplosbaar lijkende controverse betreffende de optimale controletechniek geboden zijn. Alleen door onderzoeken van dien aard kunnen tegengestelde meningsuitingen een einde nemen.

¹⁾ A. A. de Jong, „Enige beschouwingen over de omvang en de techniek van de accountantscontrole”, openbare les, Leiden 1950;

A. F. Tempelaar, „De eigen actie van de accountant bij het controleren van de jaarrekening”, *M.A.B.* 1951, blz. 321 e.v.;

G. Diephuis, „Enkele beschouwingen omtrent de functies en het arbeidsterrein van de openbare accountant in Nederland”, openbare les, Groningen-Djakarta 1952;

G. Diephuis, „De „eigen actie” van de openbare accountant”, *M.A.B.* 1953, blz. 3 e.v.;

J. C. Wisse, „De taak van de public accountant bij de algemene controle”, *M.A.B.* 1953, blz. 439 e.v.;

G. Diephuis, „Ontwikkelingstendenzen in de vaktechnische eisen bij de controle-arbeid van de openbare accountant”, oratie, Groningen 1959;

G. Diephuis, „Functie en verantwoordelijkheid (als grondslagen van de taakbepaling van de accountant)”, *M.A.B.* 1959, blz. 471 e.v.

²⁾ A. M. van Rietschoten, „De betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole”, *M.A.B.* 1954, blz. 239 e.v.;

A. Mey, „Interne controle en de techniek der accountantscontrole”, *M.A.B.* 1956, blz. 98 e.v.

³⁾ P. C. Louwers, „De steekproef in de accountantscontrole”, *M.A.B.* 1958, blz. 230 e.v., blz. 391 e.v. en *M.A.B.* 1959, blz. 272 e.v.;

A. Goudekot, „De steekproef in de accountantscontrole”, *M.A.B.* 1959, blz. 485 e.v.

⁴⁾ A. Goudekot, t.a.p., blz. 489.

In technieken als de werktuigtechniek en de electrotechniek zijn de werkwijzen een uitvloeisel van de toepassing van uitspraken of wetten, die in een aantal wetenschappen en in het bijzonder in de natuurwetenschap zijn geformuleerd; de controletechniek onderscheidt zich wat haar wetenschappelijk fundament betreft, niet van de genoemde technieken en zij ontstaat, evenals deze, uit de toepassing van wetenschappelijke uitspraken. In de volgende paragraaf bespreken wij hoe de controletechniek een toepassing vormt van wetenschappelijke uitspraken van de bedrijfseconomie, de logica en de rekenkunde.

Nader grondslagenonderzoek

Teneinde het opstel te beperken, onderzoeken wij het gestelde probleem uitsluitend voor de bedrijfshuishouding met een goederenbeweging, waar de accountant een voortgezette periodieke controle verricht.

De handelingen van de leiding en de uitvoering leiden tot veranderingen in de kwaliteit en de kwantiteit der produktiemiddelen die de bedrijfshuishouding voortdurend toevloeden en deze veranderingen hebben als resultaat hoeveelheden van een of meer produkten, die op de afzetmarkt worden geruild. Het maatschappelijk verkeer verlangt een verklaring van deskundigen, niet ondergeschikt aan belanghebbenden bij leiding en uitvoering, welke een beeld geeft van het samenstel van handelingen en middelen in de bedrijfshuishouding. De functie die hieruit voortvloeit, namelijk die van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, vormt de ruggegraat van het beroep van de accountant.

Men zou zich kunnen indenken, dat de vervulling van de genoemde functie bestaat uit waarneming door de accountant van de handelingen die in de bedrijfshuishouding op verschillende niveaus geschieden, en zijn waarneming van de veranderingen die de stroom van middelen hierdoor ondergaat. Deze methode om kennis omtrent de werkelijkheid te verzamelen is geijkt voor tal van wetenschappen en technieken. Voor de techniek van de accountantscontrole is de waarde van de optische controle echter beduidend geringer, omdat door de voortdurende aanwezigheid van de accountant of zijn medewerkers op de verschillende plaatsen in de bedrijfshuishouding, dus ook door zijn aanwezigheid bij de besprekingen van de directie, zijn onafhankelijke status verloren zou gaan. Een ontwikkeling in die zin vertoont de functie van de commissaris, die oorspronkelijk de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer was, maar die zich meer en meer tot medebestuurder heeft ontwikkeld.

De optische controle van de accountant blijft beperkt tot de waarneming van de toestand op bepaalde momenten in de bedrijfshuishouding, maar zij strekt zich niet uit tot de waarneming van de veranderingen in de kapitaalgoederenstroom ten gevolge van handelingen van leiding en uitvoering. Dit laatste zou er, zoals gezegd, onvermijdelijk toe leiden, dat de accountant zo nauw bij het beleid wordt betrokken, dat hij mede op de stoel van de bestuurder komt te zitten. Het komt ons voor, dat deze overweging het voornaamste bezwaar is tegen de waarneming door de accountant van de handelingen zelve, meer dan zijn technische ondeskundigheid. Voor zover de optische controle als waarnemingsinstrument wel mogelijk is, bijvoorbeeld voor de samenstelling en de grootte van de voorraden, dient men haar als een buitengewoon overtuigend waarnemingsmiddel,

ook voor de accountant, te beschouwen, gezien de positieve ervaringen die men met dit middel in tal van wetenschappen en technieken heeft opgedaan ⁵⁾).

De beperkte toepassing van de optische controle noopt de accountant ter aanvulling van zijn controle tot het gebruik van andere middelen. Indien de verschijnselen zelve van waarneming zijn uitgesloten, zal de accountant, gelijk de historicus, een interpretatie verrichten van de documenten, aantekeningen enz., die aanwezig zijn. Wel is de accountant, veelal in tegenstelling met de historicus, in de positie het bewijsmateriaal dat *ex post* van de verschijnselen aanwezig zal zijn, in kwaliteit en kwantiteit op te voeren. Dit is in het bijzonder het geval met de voortgezette periodieke controle, ten behoeve waarvan de accountant de mogelijkheid heeft, verbeteringen in de administratieve organisatie, waaronder de interne controle, door te voeren.

Het onderzoek is zowel bij de historicus als bij de accountant op een studie van de documenten gericht teneinde aldus tot een voorstelling van de gang van zaken te geraken, zoals die in het verleden werkelijk heeft plaats gevonden. Hiertoe zal men in de geschiedwetenschap tot de oorspronkelijkste bronnen teruggaan en aan de onmiddellijke gegevens de voorkeur geven boven de reeds tot een geschiedverhaal verwerkte gegevens ⁶⁾. Aangezien de grondslag van het onderzoek van de accountant zich in dit opzicht niet onderscheidt van dat van de historicus, zal hij uit dien hoofde op gelijke wijze te werk gaan. De accountant zal in zijn onderzoek aan de documenten, zijnde de oorspronkelijke gegevens, een grotere waarde toekennen dan aan de beschrijving in de dag- en bijboeken, die aan de hand van deze is verricht.

Verder dient het onderzoek naar het bewijsmateriaal onderling tegenstrijdige uitspraken omtrent de aard en de omvang van een bepaald verschijnsel aan het licht te brengen. Uit dit onderzoek naar de consistentie van het bewijsmateriaal vloeit een vergelijking voort van de documenten onderling betreffende een gebeurtenis en van de documenten met de verrichte aantekeningen in de administratie. Ook hier onderscheidt zich het werk van de accountant wat de grondslag betreft niet van dat van de geschiedschrijver.

Summa summarum zal de accountant, naast de optische controle van daarvoor in aanmerking komende verschijnselen, documenten en aantekeningen van gebeurtenissen waarnemen, die zich in de bedrijfshuishouding hebben voorgedaan; deze waarnemingen impliceren een beoordeling van de echtheid van het bewijsmateriaal en een onderzoek naar de onderlinge consistentie van documenten en aantekeningen inzake een verschijnsel.

Een juiste waardering van de betekenis, die de waarnemingen in het controleonderzoek bezitten, is eerst mogelijk, indien wij onderzoeken in hoeverre de accountant van wetenschappelijke uitspraken of wetten gebruik maakt.

In de praktische uitvoering van zijn controle maakt hij gebruik van het comptabele systeem van aantekeningen in de bedrijfshuishouding, dat men met de term boekhouding aanduidt. De aanwending van de boekhoudtechniek is geïncor-

⁵⁾ Deze opvatting ligt ten grondslag aan de behandeling van de voorraadcontrole in: S. Kleerekoper, „De voorraadcontrole in de literatuur” in „Vijftientig jaren maandblad voor accountancy en bedrijfshuishoudkunde”, Purmerend 1950, blz. 579 e.v. en 607 e.v. (oorspronkelijk in *M.A.B.* 1934 en 1935). De techniek van de voorraadcontrole, die Kleerekoper in deze artikelen uiteenzet, is nu wel algemeen aanvaard in de kringen van de Nederlandse accountants.

⁶⁾ J. Huizinga, „De wetenschap der geschiedenis”, Haarlem 1937, blz. 122.

poreerd in de accountantscontrole, en enige wetten van de rekenkunde, waarop de boekhoudtechniek berust, vormen dientengevolge een van de grondslagen van de techniek van de accountantscontrole.

Hoewel de techniek van het boekhouden ongetwijfeld een vernuftige uitvinding is, zijn de wetten van de rekenkunde, die eraan ten grondslag liggen, van uiterst eenvoudige aard. Het zijn de wetten van optelling en aftrekking, die tezamen met de axioma's waaruit de boekingsregels voortvloeien, de kenmerken van deze techniek bepalen ⁷⁾. De conclusie dat het boekhouden een zelfs ongemeen sterk wetenschappelijk fundament bezit, ligt zo voor de hand, dat boekhouders en andere gebruikers van deze techniek gemakkelijk geneigd zijn dit aspect over het hoofd te zien.

Zolang de techniek der accountantscontrole haar enige grondslag in de boekhoudtechniek vindt, zal de accountant geen specifieke deskundigheid bezitten, die hem onderscheidt van de boekhouder. Deze situatie is het kenmerk van de eerste ontwikkeling van het accountantsberoep; met de ontwikkeling van de bedrijfseconomie zien wij echter tevens de deskundigheid en hiermede de taak van de accountant veranderen ⁸⁾.

De bedrijfseconomie ontpopt zich als wetenschap, zodra zij evenals andere wetenschappen wetten formuleert. Uiteraard alleen, indien de deductie, die aan de formulering ten grondslag ligt, *einwandfrei* is. Deze ontwikkeling is hier te lande door Limperg tot stand gebracht. De bedrijfseconomische wetten betreffen onder andere de organisatie, de financiering van de bedrijfshuishouding en de berekening en doelmatigheid van de kosten. De controle van de accountant zal zich mede uitstrekken tot de vraag of de wetten der bedrijfseconomie in de bedrijfshuishouding zijn toegepast. Zo niet, dan zal hij zulks in zijn verklaring dienen te vermelden. Het maatschappelijk verkeer verlangt van de accountant een toetsing van het concrete geval aan de bedrijfseconomische wetten en, omdat een zodanige toetsing een bedrijfseconomische deskundigheid eist, heeft dit een ontwikkeling van het beroep ten gevolge gehad, die naast comptabele kennis bedrijfseconomische kennis verlangt.

De toepassing van de wetenschappelijke uitspraken van de rekenkunde en de bedrijfseconomie in de techniek der accountantscontrole heeft geen betekenis, zolang zij niet gepaard gaat met waarnemingen. In de accountantscontrole hebben waarnemingen zonder gebruik van wetenschappelijke uitspraken weinig betekenis, maar in deze techniek is, zoals in iedere techniek, het omgekeerde ondenkbaar, namelijk deductieve analyse zonder waarnemingen. De aanwending van het middel der waarneming tezamen met dat der deductie smeedt de accountantscontrole tot een machtig instrument in de voorlichting van het maatschappelijk verkeer.

Een goed voorbeeld van combinatie van inductie en deductie is de verbandscontrole: uit de inductie, die hier bestaat uit de waarneming van de omvang van de inkopen en de begin- en de eindvoorraden volgt door deductie, namelijk de toepassing van de wetten van optelling en aftrekking, de omvang van de verkopen;

⁷⁾ De titel en inhoud van het werk van frater Luca Paciolo is een voorbeeld, dat het boekhouden in zijn kinderjaren tot de rekenkunde en aanverwante vakken werd geacht te behoren („Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita”, Venetië 1494). Dit is een ondersteuning van het argument, dat het boekhouden een toepassing van de rekenkunde is.

⁸⁾ Hier te lande heeft de ontwikkeling van de bedrijfseconomie bijzonder bevruchtend gewerkt op de techniek van de accountantscontrole. Dit is niet bevreemdend, indien wij in aanmerking nemen, dat in Nederland de beste beoefenaren van de bedrijfseconomie tevens accountant waren.

dit is een voorbeeld uit vele verschijnselen in de bedrijfshuishouding, waarop de verbandscontrole kan worden toegepast. Zij wordt door vele accountants terecht als een zeer belangrijk instrument van het onderzoek beschouwd, juist vanwege haar gecombineerde toepassing van inductie en deductie.

Vervolgens een voorbeeld van toepassing van bedrijfseconomische wetten. Leert de bedrijfseconomie, dat men de kostprijs op grond van de vervangingswaarde dient te berekenen, dan zal de accountant in de bedrijfshuishouding een waarneming van de vervangingsprijzen en de techniek der produktie dienen te verrichten om de leringen omtrent de kostprijs in de concrete situatie te verwerkelijken. Hiermede zien wij weer ten behoeve van de controle een combinatie van inductie en de toepassing van wetten, die het resultaat zijn van deductieve analyse.

Grondslagen van de theorie der waarschijnlijkheid

Hoewel de methodiek der accountantscontrole zowel de inductie als de deductie als instrumenten bevat, is het toch onbetwistbaar, dat het vraagstuk van de verzameling van feitelijke gegevens, het inductieve deel der controle, sinds lang meer de geesten in de accountantswereld bezighoudt dan de vraagstukken, die verband houden met het zuiver redeneren. Een gang van zaken, welke ook volkomen verklaarbaar is: blijkt eenmaal, gegeven de op waarneming gegronde hypothesen, een onderzoek naar de deductieve samenhang der grootheden mogelijk, dan zal twijfel aan de waarde hiervan, zelfs bij de ten gevolge van de aard van zijn werk uiterst pragmatisch ingestelde accountant, niet licht opkomen. Wat daarentegen de voor- en nadelen zijn van een vermeerdering of vermindering van het feitenmateriaal voor het resultaat van de controle, is lastig vast te stellen.

Dat de waardebepaling in het eerste geval geen moeilijkheden oplevert en wel in het laatste, vormt, nog geheel afgezien van het specifieke karakter van de accountantscontrole, een weerspiegeling van het algemene feit, dat de grondslagen der inductie in vergelijking met die der deductieve logica nog zeer weinig ontwikkeld zijn.

Ter toelichting van dit feit is het voor ons doel voldoende enige fundamentele problemen met betrekking tot de inductie uiteen te zetten. Teneinde deze in een duidelijk perspectief te plaatsen, is het wenselijk van de pogingen uit te gaan een inductieve logica op te bouwen naar het beeld van de deductieve logica; hierbij is het voor onze probleemstelling niet noodzakelijk, weinig vruchtbaar en ook te tijdrovend, ons te verdiepen in de constructie zelve van de inductieve logica en de verschillen, die hierin bij de verschillende logici optreden.

De vraag, die men met behulp van de inductieve logica tracht te beantwoorden, is *in welke mate* een hypothese - verder voor te stellen door het symbool h - door het bewijsmateriaal q ⁹⁾ wordt bevestigd. Ter vorming van dit bewijsmateriaal doet men waarnemingen, die men relevant acht voor de beoordeling van h , en welke men samenvat in een rapport. Zeer belangrijk is, ook voor ons, dat men de grens onderscheidt tussen de inductieve logica enerzijds en de politiek die men volgt ter verzameling van het feitenmateriaal ter andere zijde.

Taak van de inductieve logica is, een logische redenering op te bouwen, die op grond van het gegeven bewijsmateriaal q in het hierboven genoemde rapport vaststelt in welke mate h door q wordt bevestigd. Met deze taak is men nog bijzonder

⁹⁾ R. Carnap, „Logical Foundations of Probability”, Chicago 1950, blz. 20.

weinig gevorderd; ook over de grondslagen van de opbouw bestaat nog geen overeenstemming¹⁰⁾. Hoe de logische redenering kan worden opgebouwd, bespreken wij hier niet, maar wel merken wij op, dat men poogt een kwantitatieve theorie op te bouwen, zodat men de *degree of confirmation* van h op grond van q in een getal kan uitdrukken¹¹⁾. Duiden wij dit getal aan door het symbool z , dan verstaat men onder de logische waarschijnlijkheid het getal z , dat de uitkomst van de logische redenering is op grond van gegeven h en q ¹²⁾. Wanneer wij in het vervolg over waarschijnlijkheid spreken, hebben wij het oog op dit begrip der logische waarschijnlijkheid. Men eist, dat z steeds tussen 0 en 1 zal liggen. Wij komen op de moeilijkheden verbonden aan het opsporen van een passende functie z hierna terug.

De inductieve logica gaat dus van een gegeven q uit, waarbij zij bij de beoordeling van h aan de hand van q met alle aspecten van q rekening houdt. De bedoeling van de voorstanders van de inductieve logica is een logica te ontwikkelen, die in opbouw en rigiditeit vergelijkbaar is met de deductieve logica. Daarenboven dient men criteria te ontwikkelen, die verzekeren dat men de beschikking krijgt over een optimale hoeveelheid feitenmateriaal. Dit probleem valt buiten het gebied van de inductieve logica, aangezien deze een q met bepaalde inhoud veronderstelt en het dan om de vraag gaat hoe de grootheid q samengesteld dient te worden, dus welke feiten waargenomen moeten worden en in welke omvang. De behandeling hiervan komt in de volgende paragraaf nader aan de orde. Wij beperken ons te dezer plaatse tot beschouwingen over de grootheid z . Hoewel de inductieve logica, zoals gezegd, nog in het geheel niet tot wasdom is gekomen, bestaat er wel overeenstemming over, dat bij een volledige of gedeeltelijke waarneming van het in aanmerking komende feitenmateriaal de relatieve frequentie, waarmede een eigenschap optreedt, een belangrijke grootheid is in de bepaling van de waarschijnlijkheid z ¹³⁾. Is het aantal gebeurtenissen of toestanden, dat men waarneemt, gelijk aan S en is S_v het aantal malen, dat men de eigenschap V in de waargenomen massa S constateert, dan is $\frac{S_v}{S}$ de relatieve frequentie, waarmede V in deze massa optreedt. *Ceteris paribus*, waaronder ook S , zal de waarschijnlijkheid groter zijn naarmate de uitkomst $\frac{S_v}{S}$ groter is.

Vele logici hebben de theorie der waarschijnlijkheid geheel gebaseerd op de relatieve frequenties, waarmede eigenschappen optreden, welke opvatting echter bepaalde hindernissen niet vermag op te ruimen, die op de weg ter vaststelling der waarschijnlijkheid optreden¹⁴⁾. In hoeverre zulks het geval is, zal uit het volgende nog blijken.

¹⁰⁾ Carnap, op. cit., blz. 565.

¹¹⁾ Carnap, op. cit., blz. 23; verbeteringen van Carnap's uitwerking in J. Kemeny, „A Logical Measure Function”, *Journal of Symbolic Logic* 1953, blz. 289 e.v.

¹²⁾ Een andere keuze der vaktermen, die tot een onderscheid tussen de *degree of confirmation* en de waarschijnlijkheid leidt, in: K. R. Popper, „The Logic of Scientific Discovery”, blz. 251 e.v.; het door hem ingevoerde onderscheid vertroebelt, dunkt ons, het inzicht in een aantal problemen van de inductieve logica.

¹³⁾ Niet alleen is dit de opvatting van de frequentie-theoretici, maar ook van Carnap: R. Carnap, „The Continuum of Inductive Methods”, Chicago 1952, blz. 24.

¹⁴⁾ Vooral Von Mises en Reichenbach: R. von Mises, „Wahrscheinlichkeit, Statistik und Wahrheit”, Wenen 1928, blz. 16 en H. Reichenbach, „Experience and Prediction”, Chicago 1938, tweede druk 1947, blz. 300. Wij volstaan in het bovenstaande opstel met een beschouwing over relatieve frequenties zonder de definitie van het waarschijnlijkheidsbegrip, dat Von Mises en Reichenbach hanteren, uiteen te zetten en te bespreken. Voor ons doel is dit laatste niet noodzakelijk.

Wanneer wij in het volgende veronderstellen, dat de relatieve frequentie waarmede eigenschappen optreden, een bepalende invloed op de hoogte hunner waarschijnlijkheid heeft, is de vraag hoe de accountant een inzicht krijgt in de waarschijnlijkheden van de in de verslaglegging opgenomen gebeurtenissen. De accountant zal, zoals gezegd, naast de waarneming van voorraden, documenten en aantekeningen in de bedrijfshuishouding controleren in een omvang en op een wijze, waarover wij in de volgende paragraaf nog nader spreken. Hier ter plaatse is de vraag aan de orde, of het hem op grond van deze controle mogelijk is de grootte van de waarschijnlijkheid vast te stellen, dat de gebeurtenissen in de verslagperiode zijn opgetreden, zoals zij in het verslag zijn weergegeven.

Onontkoombaar is, dat de accountant zich rekenschap geeft van de waarschijnlijkheid dat de documenten enz. die hem worden voorgelegd, ook de feitelijke gang van zaken in de bedrijfshuishouding weergeven. Hiermede komen wij wat de bespreking van de grondslag van het accountantsberoep betreft, wel *in medias res*. Wanneer op grond van de controle de waarschijnlijkheid, die de accountant aan de hypothesen zou moeten toekennen, niet groot is, dan zou de omvang van het vertrouwen in de uitkomsten van de arbeid van de accountant klein zijn, de bestaansgrond van de functie beperkt en hierdoor de betekenis van het beroep gering.

De waarschijnlijkheid, dat de documenten aan de accountant overgelegd in een bedrijfshuishouding echt zijn - in de zin dat de erin vermelde tekens en zinnen verschijnselen naar tijd en plaats aangeven, die ook werkelijk hebben plaats gevonden - hangt overeenkomstig het bovenstaande onder meer af van de relatieve frequentie, dat de documenten die in de onderhavige bedrijfshuishouding aan hem worden voorgelegd, echt zijn. Veelal zal de accountant niet in staat zijn voor de afzonderlijke bedrijfshuishouding zelfs maar een vage indruk te vormen van een dergelijke relatieve frequentie, maar wel zal hij door eigen praktijkervaring in een aantal bedrijfshuishoudingen en de overgeleverde ervaring van beroepsgenoten tot bepaalde conclusies komen omtrent de frequentie van vervalsingen in het algemeen.

Deze verzamelde ervaringen tonen aan, dat vervalsingen bij interne bewijsstukken veelvuldiger voorkomen dan bij externe bewijsstukken en op deze grond komt de accountant tot een rubricering van de documenten naar hun betrouwbaarheid, die aan de echtheid der externe bewijsstukken een hogere waarschijnlijkheid toekent dan aan de interne ¹⁵⁾. Deze conclusie wordt tevens bevestigd door deductieve overwegingen, die berusten op de premisse, dat de vervalsing van externe bewijsstukken een ingreep vereist, die meer tegen de code van eerlijkheid indruist, welke in de maatschappij bestaat, dan de vervalsing van interne documenten.

Hier ligt de overweging van de accountant een zo groot gewicht aan de externe documenten toe te kennen. Hoe hoog echter de waarschijnlijkheid is, dat de documenten van de in het onderzoek betrokken bedrijfshuishouding echt zijn, kan afgezien nog van andere overwegingen, door gebrek aan voldoende statistisch

¹⁵⁾ Reichenbach formuleert de invloed van de betrouwbaarheid op de waarschijnlijkheid als volgt: „Why do we ascribe, say, a high probability to the statement that Napoleon had an attack of illness during the battle of Leipzig, and a smaller probability to the statement that Caspar Hauser was the son of a prince? It is because chronicles of different types report these statements: one type is reliable because its statements, in frequent attempts at control, were confirmed; the other is not reliable because attempts at control frequently led to the refutation of the statement”. (Reichenbach, „Experience”, blz. 307 e.v.).

materiaal niet worden bepaald. Het gaat in het gegeven geval slechts om door de ervaring gefundeerde indrukken van de accountant, die zijn hierboven besproken comparatieve waarschijnlijkheidsoordelen wettigen.

Overigens dient men niet te vergeten, dat de ervaringen van de accountant natuurlijk niet de vervalsingen omvatten, die hij niet heeft ontdekt en redelijkerwijze niet heeft kunnen ontdekken. Dit is een ander niet te omzeilen gebrek, inherent aan de accountantscontrole, dat de exacte vaststelling van de waarschijnlijkheid in de weg staat.

Dit gebrek aan statistisch materiaal verhindert een exacte beoordeling van de waarde van de vaktechnische uitvoering der accountantscontrole, hetgeen haar theoretische fundament niet zo hecht doet zijn als men wel zou wensen. Wel staat de praktische betekenis van het werk van de accountant buiten kijf, maar de onderhavige leemte bemoeilijkt het leggen van een kwantitatieve grondslag voor zijn arbeid ten zeerste.

Voorts moeten wij bij onze beschouwingen over de waarschijnlijkheidstheorie nog met de volgende moeilijkheden rekening houden, die eveneens belemmeringen zijn voor de vorming van kwantitatieve grondslagen der controleleer. Men zal hebben opgemerkt, dat wij in het bovenstaande verschillende relatieve frequenties hebben genoemd, namelijk een relatieve frequentie betreffende de echtheid van documenten in de bedrijfshuishouding die de accountant controleert, en een die, wat hetzelfde verschijnsel betreft, meer in het algemeen betrekking heeft op een niet nauwkeurig bepaalde verzameling van bedrijfshuishoudingen. In het accountantsberoep doet eerst een langdurige ervaring gefundeerde indrukken omtrent de frequentie van het optreden van bepaalde verschijnselen ontstaan, zodat wij hebben betoogd, dat de ontwikkeling van de grondslagen der vaktechniek meer door het bewijsmateriaal, verzameld in een groot aantal bedrijfshuishoudingen wordt bepaald dan door het bewijsmateriaal, verkregen in de bedrijfshuishouding, die juist onderwerp van controle is. De constatering, dat de grondslagen der vaktechniek niet uit de ervaringen in de afzonderlijke bedrijfshuishoudingen worden afgeleid, doch uit de algemene praktijkervaring, zal iedere vakgenoot beamen, maar het is toch van belang, deze nader te bespreken, omdat waarschijnlijkheidstheoretische vraagstukken in het geding zijn.

Zeker is, dat de relatieve frequentie waarmede een eigenschap in het algemeen voorkomt een factor voor het bepalen van de waarschijnlijkheid van het optreden van deze eigenschap in het algemeen is en ten gevolge hiervan eveneens in de aan het onderzoek onderworpen bedrijfshuishouding. De onderhavige relatieve frequentie vormt indirect bewijsmateriaal, dat de eigenschap zich in de genoemde bedrijfshuishouding voordoet. Maar evenzo kan men zich voorstellen - gesteld al dat men toegang tot de hiervoor vereiste gegevens zou hebben, hetgeen voor de eigenschap van echtheid van documenten uitgesloten is - dat de relatieve frequentie van het optreden van de eigenschap in de betrokken bedrijfshuishouding wordt vastgesteld. Dan heeft men naast de eerstgenoemde relatieve frequentie nog een tweede, die meer in het bijzonder op de eigenschap, waarvan men de waarschijnlijkheid wil vaststellen, betrekking heeft. De waarnemingen hiervoor vormen het directe bewijsmateriaal voor de bevestiging van de hypothese, die door de accountant voor de bijzondere bedrijfshuishouding wordt gesteld. Het tweede getal staat in een directe relatie tot de eigenschap; hiermede vergeleken heeft het eerste getal alleen betekenis voor de afzonderlijke bedrijfshuishouding

door van het algemene tot het bijzondere te besluiten, hetgeen een deductieve stap is.

Bovendien kan men zich voorstellen de verzameling bedrijfshuishoudingen nog naar een ander criterium in te delen, bijvoorbeeld naar bedrijfstak. Het is zeer goed denkbaar, dat de relatieve frequentie van de eigenschap, waarvan men de waarschijnlijkheid wil vaststellen, niet in ieder van de deelverzamelingen gelijk is. Een wijziging van het criterium kan voorts de relatieve frequenties doen veranderen. Hier ontstaat opnieuw indirect bewijsmateriaal voor de beoordeling van de hypothese, die door de accountant voor de bijzondere bedrijfshuishouding is gesteld.

Stellen wij onszelf de vraag wat de waarschijnlijkheid is van de hypothese, dat de in een bepaalde bedrijfshuishouding aan de accountant voorgelegde documenten ook de werkelijke gang van zaken weergeven, dan zullen wij bij de beantwoording zowel rekening dienen te houden met het directe bewijsmateriaal als met het indirecte. Er ligt hier een probleem, niet alleen voor de accountant, hetgeen wij met het volgende voorbeeld ontleend aan de fysica, adstrueren. Wanneer wij de waarschijnlijkheid willen bepalen van de hypothese, dat de afstand die door een vrij vallend lichaam wordt afgelegd, evenredig is met het kwadraat van de tijd van de val, dan kunnen wij onmiddellijk op het gegeven geval betrekking hebbende waarnemingen verrichten. Dit is het directe bewijsmateriaal, maar hier moet het uiterst belangrijke indirecte bewijsmateriaal aan toegevoegd worden, dat bestaat uit waarnemingen betreffende andere afleidingen van de dieper liggende gravitatiewet van Newton. Dit voorbeeld kan met een onnoemelijk aantal andere worden aangevuld.

Voor het hier gestelde probleem, namelijk uit het geheel van bewijsmateriaal, direct en indirect, de waarschijnlijkheid van een hypothese af te leiden, heeft de inductieve logica nog geen bevredigende oplossing gevonden¹⁶). Hier is sprake van een onvolkomenheid van de waarschijnlijkheidstheorie, die een nieuwe dimensie toevoegt aan de reeds besproken moeilijkheden om te komen tot de kwantitatieve vaststelling van de waarschijnlijkheid, dat vervalsingen van documenten optreden.

In dit verband dienen wij nog een ander verschijnsel te noemen, dat in zijn betekenis zeer belangrijk kan zijn, namelijk het niet overleggen van documenten aan de accountant. Hierdoor ontstaat voor de laatste een verkeerd beeld van de werkelijkheid. Deze mogelijkheid, die voorzover geen bijzondere maatregelen zijn getroffen, gemakkelijk is te verwezenlijken, zal de waarschijnlijkheid verminderen van de hypothesen omtrent de gang van zaken in de bedrijfshuishouding, welke aan het onderzoek onderworpen is. In welke mate zulks het geval is, hangt weer af van de relatieve frequenties, waarmede het wederrechtelijk in bezit houden door de leiding of de uitvoerenden, in het algemeen en in de bijzondere bedrijfshuishouding geschiedt. Gelijke problemen bij de vaststelling van de waarschijnlijkheid treden hier op als wij bij de vervalsing van documenten hebben behandeld.

¹⁶) Een niet bevredigende poging van Reichenbach met behulp van direct en indirect statistisch bewijsmateriaal de waarschijnlijkheid van een hypothese vast te stellen (Reichenbach, „Experience. . . .”, blz. 363 e.v.). In het in noot 9) genoemde werk van Carnap moet men een poging zien door een rigoureuze formulering van de theorie de moeilijkheden uit de weg te ruimen; zij heeft echter nog weinig tastbare resultaten opgeleverd. Een verbetering van Carnap's werk op een aantal punten bij J. Kemeny, „A Logical Measure Function”, *Journal of Symbolic Logic* 1953, blz. 289 e.v.

Aangezien het niet overleggen van documenten aan de accountant gemakkelijker uitvoerbaar is dan de vervalsing van documenten, ontstaat hierdoor het gevaar van een aanzienlijke verlaging van de waarschijnlijkheid der hypothesen omtrent de bedrijfsgang. Hieruit is de behoefte aan bijzondere maatregelen ontstaan, die tot de interne controle behoren. Het gehele verschijnsel der interne controle zullen wij in het volgende nader bespreken, maar hier kunnen wij reeds opmerken, dat men met behulp van de interne controle onder andere het genoemde verschijnsel van achterhouden van documenten tracht te elimineren, hetgeen geschiedt door de registratie van eenzelfde feit door verschillende organen in de bedrijfshuishouding, organen bij voorkeur met tegengestelde belangen. Zo ontstaat een kwalitatieve en kwantitatieve samenstelling van het bewijsmateriaal, die de waarschijnlijkheid van een door de accountant gestelde hypothese, gegeven dit materiaal, zeker vergroot. Maar in welke mate de waarschijnlijkheid van de hypothese hierdoor wordt vergroot, is zowel door de gebreken in het statistische materiaal, die wij nog bespreken, als door de onvolkomenheden in de waarschijnlijkheidstheorie niet kwantitatief uit te drukken.

Ook op een andere dan de hiervoor besproken manier vindt de combinatie van het directe met het indirecte bewijsmateriaal toepassing ter bevestiging van een hypothese in de accountantscontrole. Wanneer wij opnieuw de verbandscontrole ten tonele voeren, die wij eerder als voorbeeld van combinatie van inductie en deductie hebben genoemd, dan is deze bij verder doordenken tevens een voorbeeld van het verkrijgen van indirect bewijsmateriaal voor een hypothese. De omvang van de verkopen wordt door een deductie afgeleid uit verrichte waarnemingen omtrent inkopen en voorraden; hier zien wij dus dat het bewijsmateriaal verzameld voor de staving van de hypothesen omtrent inkopen en voorraden, door een deductieve afleiding van betekenis is voor de hypothese omtrent de aard en de omvang van de verkopen.

Het directe bewijsmateriaal ter bevestiging van de hypothese omtrent de verkopen wordt ondersteund door bewijsmateriaal, dat voor de toetsing van andere hypothesen bijeengebracht is. Hoewel het indirecte bewijsmateriaal voor de bevestiging van de hypothese omtrent de omvang van de verkopen uiterst belangrijk is, aangezien het ontstaat uit de controle van externe bescheiden en de optische controle, is het kwantitatieve effect hiervan op de hoogte der waarschijnlijkheid niet uit te drukken.

Niet alleen toetst het bewijsmateriaal, dat verzameld is omtrent de inkopen en de voorraden, de hypothese omtrent de verkopen, maar ook omgekeerd zal het directe bewijsmateriaal omtrent de verkopen indirect van betekenis zijn voor de bevestiging van de hypothese omtrent inkopen en voorraden. Alleen is deze betekenis kleiner, doordat het directe bewijsmateriaal, dat bijeengebracht wordt aangaande de verkopen, geheel uit documenten en aantekeningen bestaat, die door de bedrijfshuishouding zelve zijn geproduceerd.

Wij hebben vroeger geconstateerd, dat de verbandscontrole een belangrijk instrument is, voor welke uitspraak wij thans een nadere rechtvaardiging hebben gevonden. De verbandscontrole stelt ons in staat, de waarschijnlijkheid van iedere hypothese in verband met de waarschijnlijkheid van andere hypothesen omtrent de bedrijfsgang te beoordelen. Hierdoor wordt het bewijsmateriaal ter bevestiging van de hypothese aanzienlijk verbreed, hetgeen het waarschijnlijkheidsoordeel aanmerkelijk aan waarde doet winnen. Deze werkwijze is in overeenstemming

met de algemene wetenschappelijke methode van onderzoek, die Duhem voor de natuurkundige als volgt formuleert: ¹⁷⁾

„. le physicien ne peut jamais soumettre au contrôle de l'expérience une hypothèse isolée, mais seulement tout un ensemble d'hypothèses”

Wanneer wij het voorgaande samenvatten, komen wij tot de volgende algemene conclusies. In het bijzonder de optische controle, aangezien deze de accountant onmiddellijk de feitelijke situatie doet leren kennen, en verder de controle aan de hand van externe bescheiden, verzekeren het ontstaan van een zo breed mogelijke basis voor het vellen van een waarschijnlijkheidsoordeel. De keuze der hypothesen dient zo te geschieden, dat men ter verzekering van een zo hoog mogelijke waarschijnlijkheid een maximaal gebruik maakt van deze controlemiddelen. Tevens dient de accountant een zodanig aantal hypothesen te toetsen, dat de andere controlemiddelen en in het bijzonder de verbandscontrole, hem in staat stellen het waarschijnlijkheidsoordeel omtrent ieder der hypothesen en hierdoor omtrent de juistheid van het gehele verslag een stevig fundament te verschaffen. Hoe hoog de waarschijnlijkheden zijn is echter niet exact te bepalen.

De richtlijnen, die het bovenstaande oplevert voor de techniek der accountantscontrole, zijn in feite sinds lang aanvaard, maar het dunkt ons een verdieping van het inzicht, deze te stoelen op waarschijnlijkheidstheoretische beschouwingen. Uit deze blijkt ook duidelijk, welke onvermijdelijke onvolkomenheden men in de grondslagen der controleleer dient te aanvaarden.

Teneinde de betekenis van de voorgaande bespiegelingen in hun volle omvang te doorgronden, is het gewenst ze in het kader van de leer van het gewekte vertrouwen te plaatsen. De normatieve kern van deze leer houdt in, dat de accountant verplicht is, zijn arbeid zo te verrichten, dat hij de verwachtingen, welke hij bij de verstandige leek opwekt, niet beschaamt; en, omgekeerd, de accountant mag geen grotere verwachtingen opwekken dan door de verrichte arbeid wordt gerechtvaardigd ¹⁸⁾.

Dit richtsnoer is zonder enige twijfel noodzakelijk om de bestaansgrond van de functie van de accountant, namelijk het vertrouwen in de doeltreffendheid van zijn administratieve controle, in stand te houden.

De verstandige leek, die belang heeft bij de verklaring van de accountant, beschouwt hem als administratief en bedrijfseconomisch deskundige en hij verlangt van zijn arbeid niet meer dan uit deze deskundigheid voortvloeit. Mitsdien verwacht hij van de accountant niet, dat deze verantwoordelijkheid draagt voor verschijnselen, die deze niet door middel van het onderzoek van de administratie aan het licht kan brengen. Een zodanige beperking van de arbeid van de accountant beschouwt de verstandige leek als een uit de aard van diens verantwoordelijkheid voortvloeiende beperking. Dat deze zienswijze ook door de accountant zelve als een vanzelfsprekendheid wordt aanvaard, getuigt het nieuwe Reglement van Arbeid, dat in tegenstelling met het oude, niet meer een expliciete formulering van deze beperking nodig acht.

Maar zeker is, dat de beperking in de waarnemingen het oordeel van de accountant omtrent aard en omvang van de verschijnselen in de bedrijfshuishouding

¹⁷⁾ P. Duhem, „La théorie physique, son objet - sa structure”, Parijs 1906, tweede druk 1914, blz. 284.

¹⁸⁾ Dit is Limperg's formulering in „Vijfentwintig jaren maandblad. . . .”, blz. 154 (oorspronkelijk in *M.A.B.* 1933).

nooit met zekerheid doet vaststaan. Uit dien hoofde is zijn oordeel steeds een waarschijnlijkheidsoordeel¹⁹⁾, dat, zoals bleek, niet in een numerieke grootheid kan worden uitgedrukt. Intussen behoeft dit gebrek aan exactheid de doeltreffendheid van de actie van de accountant niet teniet te doen, maar dan dient aan het volgende te zijn voldaan: de waarschijnlijkheid van de juistheid van zijn oordeel, ook al houden wij met de besproken beperking rekening, moet groot zijn. Anders zal de omvang van het vertrouwen in de uitkomsten klein zijn en hierdoor de betekenis van het beroep gering. De grootte van de waarschijnlijkheid van de juistheid van het oordeel des accountants zal niet alleen worden bepaald door de stand van de ontwikkeling van de controletechniek en zijn deskundigheid deze te hanteren, maar ook door het gebrek dat inherent is aan het beroep, namelijk dat in het algemeen niet de handelingen zelve, doch de administratie onderwerp van controle is.

Een bespreking van de taak van de accountant, met als inzet het waarschijnlijkheidsbegrip, is het meest doelmatig voor het volgroeide beroep²⁰⁾. Een zodanige toestand is aanwezig, indien de accountant de vermogens van de controletechniek geheel uitbuit, dat wil zeggen indien hij op grond van zijn deskundigheid alle waarnemingen verricht die noodzakelijk zijn voor het verkrijgen van zijn oordeel en verder alle wetenschappelijke uitspraken aanwendt, die in verband met de controletechniek van toepassing zijn en waarvan wij hierboven een principiële behandeling hebben gegeven. Een hierop gefundeerde taakuitvoering zal aan de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer zo goed als mogelijk is voldoen, maar bovendien zal het werkprogramma van de accountant met uitsluiting van andere overwegingen worden bepaald door het objectieve gegeven van het vermogen der controletechniek.

Ook wanneer de accountant zijn werkprogramma geheel door controletechnische factoren laat bepalen, blijft zijn oordeel zoals hierboven bleek, een waarschijnlijkheidsoordeel. Weliswaar zal een volkomen uitbuiting van het vermogen der controletechniek door de accountant de waarschijnlijkheid van de onjuistheid van het oordeel minimaliseren²¹⁾, maar een volkomen zekerheid ontstaat hierdoor nimmer²²⁾.

Waarnemingen in de voortgezette periodieke controle

Thans zijn wij zover gevorderd, dat wij onszelf de vraag kunnen stellen, hoever de accountant zijn waarnemingen dient uit te strekken. Hierbij is het gewenst steeds de relatie met de in de vorige paragraaf behandelde problemen, die aan de vaststelling van waarschijnlijkheidsoordelen verbonden zijn, in gedachten te houden. In het voorgaande hebben wij betoogd, dat de accountant alle waarnemingen moet verrichten, die voor het verkrijgen van zijn oordeel noodzakelijk zijn. Hoewel men het over dit uitgangspunt roerend eens is, blijkt het bijna onmogelijk te zijn het elliptische karakter van deze uitspraak door het ontwerpen van een passende techniek van uitvoering te elimineren.

Op ander gebied hanteert men voor het determineren van de omvang der

¹⁹⁾ Ook H. Mey, „De toepassing van steekproeven door de accountant”, *M.A.B.* 1960, blz. 51.

²⁰⁾ Limperg, t.a.p., blz. 160.

²¹⁾ Zie ook P. J. H. J. Bos, „De structuur van de leer der accountantscontrole en haar toepassing”, pre-advies accountantsdag 9 oktober 1954 in *De accountant* 1954, blz. 7.

²²⁾ In tegenstelling met Louwers, die de mogelijkheid van een zekerheidsoordeel veronderstelt (Louwers, *M.A.B.* 1958, blz. 241).

waarnemingen veelvuldig het beginsel, dat de kosten verbonden aan het verzamelen van feitenmateriaal dienen op te wegen tegen de voordelen, die men hiermede bereikt.

Wanneer een statisticus voor een zo juist mogelijke fundering van een besluit een gedeelte van het universum waarneemt, kan hij de lengte van de steekproef bepalen aan de hand van de vergelijking van de kosten die ontstaan door uitbreiding van de steekproef, en de vermindering van het verwachte verlies of de toeneming van de verwachte opbrengst ten gevolge hiervan ²³⁾.

Dit is meestentijds een deugdelijk uitgangspunt, ook in overeenstemming met de grondslag van het economische handelen, dat echter op het gebied der accountantscontrole volkomen onbruikbaar is. Dat wij deze oude waarheid nog eens naar voren halen, geschiedt vooral om de gedachten die zich tegenwoordig omtrent de beperking van de waarnemingen voordoen, aan een nader onderzoek te onderwerpen. Vandaar dan ook dat het zeker nuttig is de principiële grond te formuleren, die tot de onbruikbaarheid in de accountantscontrole leidt van het criterium, dat een afweging van kosten en opbrengsten inhoudt. De kosten, verbonden aan de uitvoering van een bepaald besluit, en de hierdoor ontstane opbrengsten, zijn slechts dan rationeel te vergelijken, indien het in de beschouwing betrokken orgaan, waarin de kosten optreden, ook de opbrengsten incasseert. Met steekproefsgewijze uitgevoerde kwaliteits- en andere controles in de industrie is dit duidelijk het geval; de bedrijfshuishouding draagt de kosten der waarneming en geniet de opbrengsten, die het gevolg zijn van de meer of minder uitgebreide informatie op grond van de waarnemingen.

Dit ligt bij de accountantscontrole anders, zolang wij althans uitgaan van het probleem, zoals dit zich voor de individuele accountant openbaart. Deze draagt wel de kosten van waarneming, maar geniet niet de opbrengsten of lijdt de verliezen, welke het gevolg zijn van de omvang en samenstelling van de waarneming. Wel ontvangt hij een vergoeding van de gemaakte kosten, maar deze wordt bepaald door de omvang van de verrichte arbeid, niet door de gevolgen van deze arbeid. De vruchten, die de arbeid van de accountant afwerpt, worden geplukt door de gebruikers van zijn verklaring. Een vergelijking van kosten en opbrengsten heeft in dit geval geen zin, tenzij men als economische eenheid de gehele maatschappij neemt. Van een maatschappelijk gezichtspunt uit kan in beginsel wel een vergelijking plaatsvinden van de kosten der accountantscontrole en het nuttig effect, dat het maatschappelijk verkeer hieraan ontleent; hierbij is dan afgezien van de - onoverkomelijke - moeilijkheden, die zouden optreden wanneer men het nuttig effect wil meten. Zulk een vergelijking van offers en opbrengsten wordt in de maatschappij niet verricht, stellig wel vanwege de onmogelijkheid het nuttig effect te meten. Zou dit laatste wel uitvoerbaar zijn, dan kan men zich een andere oplossing van het probleem van de omvang van de waarnemingen van de accountantscontrole indenken en ten gevolge hiervan een geheel verschillende ontwikkeling van de beroepsopvattingen.

In feite heeft zich een groei van het beroep voorgedaan, die Limperg de veelvuldig beschreven en hiervoor herhaalde leer van het gewekte vertrouwen in de pen heeft gegeven. Limperg's leer steunt op een ander criterium dan dat, hetwelk

²³⁾ Zie voor een elementaire uiteenzetting H. Freudenthal, „Waarschijnlijkheid en statistiek”, Haarlem 1957, blz. 99 e.v.

de vergelijking van kosten en opbrengsten inhoudt ²⁴). Aangezien een beoordeling van de vruchten der accountantscontrole geheel buiten het gezichtsveld van de accountant valt, treedt hiervoor in de plaats zijn beoordeling van de verwachtingen, die men in het maatschappelijk verkeer omtrent de resultaten van zijn arbeid koestert. Maar zodra de accountant dit als criterium aanvaardt, sluit dit uit, dat hij vage indrukken die hij verzamelt omtrent de vruchten van zijn arbeid in het maatschappelijk verkeer, als criterium gebruikt. De grondslag, die afweging van kosten en opbrengsten inhoudt, verwerpt men ten gunste van een standpunt, dat uitgaat van verwachtingen bij de verstandige leek ²⁵).

Tegen deze achtergrond moet men de pogingen bezien een grondslag in de volkomen controle te vinden voor het verrichten van steekproeven in plaats van een volledige waarneming van het universum. In Nederland zijn in dit opzicht twee bijzonder stimulerende en belangrijke artikelen van De Wolff beschikbaar, welke verdienen door iedere vakgenoot te worden gelezen ²⁶). Niet alleen geven zij een uitwerking, die verder gaat dan gebruikelijk is in de Amerikaanse literatuur ²⁷), maar bovendien openbaren zij buitengewoon scherp de veronderstellingen, die aan de door De Wolff beschreven methode van steekproefsgewijze controle ten grondslag liggen. Het is niet onze bedoeling van de statistische arbeid van De Wolff, welke in deze artikelen ligt besloten, een exposé te geven; zulks zou ons opstel onnodig uitbreiden, aangezien een voortreffelijke weergave van de voor de accountant essentiële grondslagen beschikbaar is in de vorm van een artikel van de hand van H. Cohen ²⁸). Dit gedegen artikel bevat voorts een toetsing van De Wolff's statistische methode aan de grondslagen der controleleer, waarvan wij het resultaat *grosso modo* onderschrijven. Vandaar dan ook dat wij hier slechts de kern uit de steekproefmethode van De Wolff uiteenzetten en voor het overige menen te kunnen volstaan met een verwijzing naar de artikelen van De Wolff en Cohen ²⁹).

De uitvoering van de steekproefmethode van De Wolff maakt de conclusie mogelijk, dat het totale fraudebedrag (indien al fraude aanwezig is) kleiner is dan een *a priori* toegelaten foutenfractie φ van het totale bedrag der transacties. Indien B de totale waarde van alle transacties aangeeft, dan duidt bij dit onderzoek $\varphi \cdot B$ de bovengrens aan van het totale bedrag der niet ontdekte frauden. Er is een zekere waarschijnlijkheid, dat de conclusie op grond van de uitvoering onjuist

²⁴) Evenzo Belle, die hieruit volkomen ten onrechte een argument tegen de leer van Limperg putte (L. H. Belle, „Grondslagen der accountancy”, 's-Gravenhage 1931, blz. 38 e.v.).

²⁵) Het komt ons voor, dat de macro-economische beschouwingswijze van H. Mey, die berust op een afweging door de gemeenschap van de offers der accountantscontrole en de waarde van het vertrouwen een utopie is; voor een dergelijke numerieke afweging zijn vage indrukken te enen male onvoldoende (H. Mey, t.a.p., blz. 53).

²⁶) P. de Wolff, „Steekproeven bij administratieve controle”, *Statistica Neerlandica* 1956, blz. 35 e.v. en P. de Wolff, „Produktiviteitsverhoging bij accountantscontrole door toepassing van gelaagde steekproeven”, *Statistica Neerlandica* 1959, blz. 215 e.v.

²⁷) Zie bijvoorbeeld L. L. Vance en J. Neter, „Statistical Sampling for Auditors and Accountants”, New York - Londen 1956.

²⁸) H. Cohen, „Een ten behoeve van de administratieve controle ontworpen steekproefmethode”, *M.A.B.* 1958, blz. 2 e.v.

²⁹) Bij de bestudering van het artikel van Cohen moet men bij diens twijfel aan het bestaan van wetmatigheden aangaande de gedaante der frequentiefunctie $f(x)$ nog in aanmerking nemen, dat de nadere onderzoeken van De Wolff (*Statistica Neerlandica* 1959, blz. 231) bepaald niet zulk een wetmatigheid hebben bevestigd. Opmerkelijk is dit, dunkt ons, niet, aangezien men kan verwachten dat de frequentie van verschillende grootten van betalingen van bedrijfsstak tot bedrijfsstak en van bedrijfshuishouding tot bedrijfshuishouding door verschillen in structuur zal uiteenlopen.

is, welke eveneens *a priori* gekozen wordt. Dit is de waarschijnlijkheidsdrempel ϵ . Voorts moet aan een aanvaardingscriterium zijn voldaan, namelijk dat geen enkele fraude in de steekproef wordt ontdekt. Wanneer zulks wel het geval is, wordt alsnog de gehele populatie gecontroleerd³⁰⁾. In hoofdzaak³¹⁾ heeft De Wolff het oog op gevallen gericht, waarin het zin heeft te hoge boekingen te verrichten. Dit is denkbaar bij de boekingen van uitgaven in een kasboek; de teveel geboekte bedragen kunnen door de kassier, eventueel in samenwerking met anderen, worden ontvreemd. De Wolff's methode onderscheidt transactiebedragen boven een bepaalde grens, die volledig worden gecontroleerd en de overige, die met een enkelvoudige of gelaagde steekproef³²⁾ worden onderzocht. De aanmerkelijke beperking van de controle, namelijk tot het verschijnsel van te hoge boekingen en door uitsluitend boekingen boven een bepaald bedrag volledig te controleren, bant het plagende Kleerekoper-probleem³³⁾ uit, dit is het probleem van het risico voor de accountant dat in de niet gecontroleerde administratieve handelingen een geval van belangrijke fraude voorkomt. Het schijnt ons echter toe, dat een dergelijke beperking van de doelstelling van het onderzoek althans in de voortgezette periodieke controle niet aanvaardbaar is. Men behoeft bij onoorbare praktijken niet alleen te denken aan ontvreemding van gelden, maar eveneens en misschien vooral aan een misleidend beeld van de winst en kapitaal- en vermogenspositie.

Als voorbeeld diene, dat men tot een geflatteerd beeld van de winst in een periode geraakt door de inkopen tot een te laag bedrag in de administratie op te voeren, bijvoorbeeld om hiermede een toekomstig beroep op de vermogensmarkt te doen slagen. Een integrale positieve detailcontrole kan ook die gevallen aan het licht brengen, waarbij de bedragen van de inkoopfactuur te laag zijn geboekt; De Wolff's methode is hiertoe niet in staat, aangezien dit in strijd zou zijn met de door hem gemaakte veronderstellingen. Toch is de controle noodzakelijk, dat de inkopen niet tegen een te laag bedrag in de inkoopadministratie zijn geregistreerd. Immers, het middel van de verbandscontrole, dat de accountant met betrekking tot de goederenbeweging hanteert, vermindert de mogelijkheid voor de gecontroleerde de inkoopfacturen in het geheel niet over te leggen. Deze kan dan nog door de bedragen van de inkoopfacturen te laag te boeken een verkeerd beeld van het totale bedrag der inkopen geven, zonder dat zulks uit de verbandscontrole met betrekking tot de goederenbeweging blijkt. Naast de negatieve controle op de inkopen, bestaande uit de toepassing van de verbandscontrole met de uitgaande geldbeweging, vrachten, commissies, invoerrechten enz., vormt de integrale positieve detailcontrole een middel ter vaststelling van deze misleiding.

Uit dit voorbeeld blijkt nog eens, dat men zeer voorzichtig moet zijn met een beperking van de doelstelling van het controleonderzoek op grond van een meestal willekeurige begrenzing van onoorbaarheden, omdat dan mogelijkerwijze

³⁰⁾ De Wolff, *Statistica Neerlandica* 1959, blz. 217.

³¹⁾ Aan het einde van zijn artikel in *Statistica Neerlandica* 1959 gaat De Wolff tot een verruiming van de doelstelling van het onderzoek over, die echter de hierna volgende beschouwingen niet aantast.

³²⁾ Deze laatste in *Statistica Neerlandica* 1959.

³³⁾ Deze uitdrukking is van H. Cohen in een bespreking van L. L. Vance en J. Neter, „Statistical Sampling for Auditors and Accountants”, *M.A.B.* 1957, blz. 258 e.v.; zie voor de uiteenzetting van het probleem S. Kleerekoper, „De steekproeven als middel van accountantscontrole in de literatuur” in „Vijf en twintig jaren maandblad...”, blz 565 (oorspronkelijk in *M.A.B.* 1933).

bepaalde essentiële elementen niet in de controle worden opgenomen. De conclusie hieruit is, dat de beperking van de doelstelling onzes inziens uit het gezichtspunt van de accountant niet aanvaardbaar is en dat men op deze wijze niet van het Kleerekoper-probleem kan afmaken.

De accountant, die de omvang van zijn arbeid laat bepalen door de verwachtingen, die het maatschappelijk verkeer koestert, zal ook de introductie van de grootheden φ en ε een huiveringwekkende gedachte vinden. Het niet-exacte criterium, dat de leer van het gewekte vertrouwen aanlegt, zal de beoordeling van wat een doelmatige accountantscontrole aan vakarbeid eist, niet vergemakkelijken. Op de vraag welke verwachtingen belanghebbenden in het maatschappelijk verkeer koesteren met betrekking tot de grootte van φ en ε , moet de accountant het antwoord schuldig blijven. Maar bovendien is het uiterst twijfelachtig of de verstandige leek zich bij het lezen van de accountantsverklaring rekenschap van het bestaan van het vraagstuk van φ en ε geeft, zodat men volstrekt niet van een verwachting over de toelaatbare grootte van deze grootheden in het maatschappelijk verkeer kan spreken. Aangezien de accountant in een dergelijk geval het *Prinzip der Vorsicht* als grondslag dient te nemen teneinde het vertrouwen dat in hem wordt gesteld, niet te schokken, leidt dit ertoe dat hij wordt genoodzaakt, de waarden van φ en ε gelijk aan nul te stellen. Alleen op deze wijze komt een oordeel van de accountant tot stand, dat geen verwachtingen bij de gebruikers van zijn verklaring opwekt, die niet door zijn arbeid worden gedragen. Dan zal de controle echter alle transacties omvatten, zodat men niet meer van een steekproef kan spreken ³⁴).

Na de hierboven gegeven beschouwing over de waarschijnlijkheidsdrempel is het nuttig erop te wijzen, dat deze grootte niet de enige is, die de waarschijnlijkheid z of de *degree of confirmation* van de hypothese omtrent de foutenmarge bepaalt, waarvoor ε is berekend. Zulks is al niet het geval, omdat de steekproef die de accountant neemt, zich beperkt - met uitzondering van het onderzoek naar de aanwezigheid der voorraden - tot de controle van de juiste administratieve verwerking van de documenten en dientengevolge geen informatie verstrekt, of alle verschijnselen, welke zich in de bedrijfshuishouding hebben voorgedaan, ook in de administratie zijn opgenomen. Afgezien nog van de voorgestelde beperkingen van het onderzoek, is het ook om de volgende reden moeilijk, de invloed van de waarschijnlijkheidsdrempel ε op de waarschijnlijkheid z van de hypothese vast te stellen; de grootte ε vormt slechts een deel van het gehele bewijsmateriaal en wel uitsluitend het directe bewijsmateriaal ter bevestiging van h . Immers, het bewijsmateriaal verzameld bijvoorbeeld ter bevestiging van de hypothesen omtrent de verkopen en de voorraden zal door de verbandscontrole indirect van betekenis zijn voor de bevestiging van de hypothese omtrent de inkoop. Bestaat het bewijsmateriaal ter bevestiging van de hypothese omtrent de inkoop uit een steekproef, dan is het bij de gegeven stand van de waarschijnlijkheidstheorie onmogelijk, de waarde van dit bewijsmateriaal vast te stellen in verhouding tot het indirecte bewijsmateriaal en de invloed hiervan op de waarschijnlijkheid z van de hypothese omtrent de inkoop te bepalen.

Dit tot dusverre bestaande fundamentele gebrek in de logische grondslagen der waarschijnlijkheidstheorie moet men mede in aanmerking nemen bij en als diepere oorzaak zien van de reeds besproken moeilijkheden, die rijzen, wanneer

³⁴) Cohen, t.a.p., blz. 5.

de accountant zou trachten op grond van de leer van het gewekte vertrouwen een toelaatbare grootte voor φ en ε te vinden. Deze factor veroorzaakt in samenhang met de reeds genoemde, dat de accountant een weinig deugdelijke grondslag bezit voor de toepassing van steekproeven.

Hoewel wij met de behandeling van de toepassing van de steekproef in de accountantscontrole zijpaden hebben betreden, menen wij toch dat deze zwerftocht op grond van de twee volgende overwegingen gerechtvaardigd is. In de eerste plaats vergroot de bespreking van de steekproef het inzicht in de problemen, die rondom de vaststelling der waarschijnlijkheid rijzen. Vervolgens ondersteunt de gegeven uiteenzetting het komende betoog inzake de volkomenheid der interne controle, aangezien zij als conclusie heeft opgeleverd, dat de steekproef als instrument in de voortgezette periodieke controle niet aanvaardbaar is. Zulks op gronden die zich voordoen, ongeacht de volkomenheid of onvolkomenheid van de interne controle.

De volkomenheid van de interne controle

In de discussie om de betekenis van de interne controle en de taak die hieruit voor de accountant voortvloeit, is meermalen verdedigd, dat onder de premisse van volkomen organisatie de accountant de positieve detailcontrole van de inkooptransacties achterwege kan laten³⁵⁾. Deze concrete aanwijzing hoe de accountant zijn taak kan beperken, is door de verdedigers hiervan als voorbeeld van een achterwege laten van positieve detailcontrole met de bescheiden bedoeld; meer algemeen menen zij, dat de ontwikkeling van de interne controle veroorzaakt dat de positieve controle aan de hand van de bescheiden op de achtergrond raakt³⁶⁾. Ook wij zullen ons betoog aangaande de interne controle adstrueren aan de hand van de controle van de inkopen, maar evenmin als bij de genoemde beroepsgenoten blijft bij ons de toepassing van de nog te ontwikkelen grondslagen met betrekking tot de betekenis der interne controle beperkt tot de controle van de ingaande goederenbeweging.

Teneinde de plaats van de interne controle in de organisatie van de bedrijfshuishouding en in de accountantscontrole te kunnen bepalen, is het noodzakelijk, vanwege de onderling afwijkende meningen die hieromtrent bestaan, eerst het begrip interne controle te definiëren. Onder interne controle verstaan wij alle controle in de bedrijfshuishouding, ten dienste van de leiding³⁷⁾, welke omschrijving A. Mey naar onze mening zeer treffend met de volgende woorden toelicht: „Het impliceert dus alle automatisch werkende, uit de administratie vanzelf ontstaande overeenstemmingen van data en cijfers, hetzij in het verband van detailgegevens met corresponderende totalen, hetzij onderling in detailcijfers. Tevens alle constatering van overeenstemmingen en alle vergelijkingen van data en cijfers der verslaglegging onderling, als in toetsing aan justificatoire bewijsstukken. Bovendien alle analyses en verklaring van verschillen bij die vergelijkingen geconstateerd ofwel ontstaan bij de vergelijking van normatieve gegevens en werkelijke cijfers, zowel terzake van opbrengsten als de kosten betreffende”³⁸⁾.

³⁵⁾ De Jong, t.a.p., blz. 25; Tempelaar, t.a.p., blz. 326; Diephuis, „De „eigen actie” . . .”, blz. 6; Wisse, t.a.p., blz. 440.

³⁶⁾ Diephuis, oratie, blz. 10 en 11.

³⁷⁾ Van Rietschoten, t.a.p., blz. 240 en A. Mey, t.a.p., blz. 101 e.v.

³⁸⁾ A. Mey, *ibid.*, blz. 101.

Het feit dat de interne controle een niet-verbijzonderde controle ten behoeve van de leiding vormt, impliceert dat zij tot een onderdeel van de administratieve organisatie is ontwikkeld. In een aantal gevallen is het ondenkbaar, dat de interne controle voor een verbijzondering tot accountantscontrole in aanmerking komt ³⁹⁾. Een voorbeeld hiervan is de uitsluiting van de bevoegdheid van één persoon in de bedrijfshuishouding verbintenissen aan te gaan: slechts door de gezamenlijke handeling van twee personen ontstaat deze bevoegdheid. Het element van controle dat hierin is gelegen, is van nature en geheel afgezien van kostenoverwegingen niet voor verbijzondering vatbaar ⁴⁰⁾.

Thans gaan wij over naar de opvatting onder beroepsgenoten, dat de volkomenheid of perfectie van de interne controle een reden vormt, de taak van de accountant te beperken. Wanneer deze beroepsgenoten over volkomen of perfecte interne controle spreken, bedoelen zij hiermede dat de interne controlemaatregelen van zodanige aard en zodanige omvang zijn, dat de leiding zekerheid verkrijgt met betrekking tot de juistheid van de verslaglegging omtrent de werkelijke gang van zaken in de bedrijfshuishouding ⁴¹⁾.

Het is duidelijk, dat als kanttekening bij de onderhavige opvatting de vraag opkomt of de veronderstelling van volkomenheid der interne controle een aanvaardbaar uitgangspunt vormt. Omdat de aanhangers van een beperking van de taak uit hoofde van de volkomenheid der interne controle, de conclusie van hun analyse als een norm voor de bepaling van de arbeid des accountants beschouwen, is het een dwingende eis dat zij ook toetsen of de premisse in overeenstemming met de werkelijkheid is. Het is bevreemdend, dat zij een zodanige confrontatie niet verrichten en zij voetstoots aannemen dat er geen bezwaren zijn die de verwerkelijking van de genoemde premisse in de weg staan. Het belang hiervan noopt ons iets meer op dit probleem in te gaan. Ter verduidelijking van de voetangels en klemmen die hier liggen, nemen wij een voorbeeld van interne controle en wel de interne controle met betrekking tot de ingaande goederenbeweging. De maatregelen van interne controle op dit onderdeel der goederenbeweging betreffen de vaststelling van de hoeveelheid en de kwaliteit der goederen die zijn ontvangen, het constateren van de overeenstemming van deze vaststelling met de inkoopfactuur en evenzo het constateren van de overeenstemming met de bestelling die is verricht, de controle op de door de leverancier berekende prijs, het narekenen van de inkoopfactuur enz. Hoe kan de accountant hier een beoordeling omtrent de graad van volkomenheid der interne controle verkrijgen?

Omdat de accountantscontrole niet zover reikt dat de accountant de handelingen zelve van de functionarissen in de bedrijfshuishouding waarneemt, dus ook niet de niet-verbijzonderde controlehandelingen, zal hij moeten volstaan met de aantekeningen die omtrent de uitvoering van de interne controle in de administratie zijn gemaakt. Het constateren van overeenstemmingen, de prijscontrole en het narekenen van facturen door functionarissen van de bedrijfshuishouding blijken slechts uit bijvoorbeeld de parafen die zij in een blokstempel plaatsen, dat op de inkoopfactuur is aangebracht. Deze parafen kan de accountant controleren en verder kan hij ter beoordeling van de interne controle op de inkopen de aansluiting van de totalen van het goederenontvangstboek met die van het inkoop-

³⁹⁾ Uitvoerig hierover Van Rietschoten, r.a.p., blz. 241 e.v.

⁴⁰⁾ Van Rietschoten, *ibid.*, blz. 241.

⁴¹⁾ Zeer duidelijk is in dit opzicht Diephuis, „De „eigen actie” . . .”, blz. 3.

boek, het voorraadboek en ook de rekening inkopen van het grootboek nagaan. Ook kan hij geheel of steekproefsgewijze het werk van de interne controle, voor zover mogelijk, herhalen. Een volledige uitvoering van alle genoemde werkzaamheden ligt uiteraard niet in de bedoeling van de aanhangers van de beperking van de taak van de accountant, omdat zulks niet een beperking maar een uitbreiding van de werkzaamheden zou betekenen. De accountant zal dus in deze gedachten-gang minder doen dan wat hier boven als mogelijkheid ter beoordeling van de interne controle is opgesomd.

Teneinde de voorstelling aangaande een beperkt werkprogramma te concreti-seren, veronderstellen wij, dat de waarnemingen ter controle van de inkopen bestaan uit een onderzoek naar de juistheid van de tellingen en de totalen van de genoemde boeken en de rekening inkopen en verder een steekproefsgewijze veri-ficatie van de parafen in het blokstempel op de inkoopfacturen. Bovendien een steekproefsgewijze herhaling van de uitvoering van de maatregelen van interne controle betreffende de inkopen, voor zover zulks in de macht van de accountant ligt. Dit bewijsmateriaal (de grootheid q) heeft de volgende betekenis voor de bevestiging van de gestelde hypothese omtrent de inkopen, bijvoorbeeld dat de inkopen van goed a in kwaliteit b die in de periode c zijn ontvangen, gelijk zijn aan x gulden.

Wanneer dit bewijsmateriaal q in elk opzicht de hypothese h bevestigt, namelijk dat de inkopen van goed a in kwaliteit b die op datum c zijn ontvangen, gelijk zijn aan x gulden, dan is deze hypothese de best mogelijke schatting, gegeven deze q . De aldus gegeven schatting is een waarschijnlijkheidsoordeel. Dat deze hypothese ook werkelijkheidswaarde bezit, is hiermede niet gezegd.

Willen wij deze toetsen, dan dient de verificatie van de stelling te geschieden, dat alle kennis die omtrent de feitelijke bedrijfsgang bekend is en die relevant is voor de bepaling van de waarschijnlijkheid der hypothese, ook in de grootheid q is opgenomen. De grootheid q behoeft niet juist het materiaal te bevatten, dat wij hierboven hebben opgesomd; een gewijzigde samenstelling van de grootheid q op grond van een ander werkprogramma, dienende ter beoordeling van de interne controle, kan evenzeer voor een dergelijke toetsing in aanmerking komen. Ons dunkt, dat geen diepgaand onderzoek noodzakelijk is om aan te tonen, dat iedere grootheid q , afgeleid uit een werkprogramma dat de aantekeningen omtrent de interne controle in de administratie steekproefsgewijze waarneemt, en de uit-voering van de maatregelen der interne controle eveneens steekproefsgewijze herhaalt, tal van elementen mist, die in de werkelijkheid van ongemeen grote beteke-nis zijn. Iedere accountant zal uit zijn beroepservaring weten, dat de volgende overwegingen in elk algemeen controleonderzoek steeds bijzonder belangrijk zijn:

1. Een verandering in de organisatie vereist meermalen een wijziging in de interne controlemaatregelen. Het is een ervaringsfeit, dat de leiding veelal onvoldoende aandacht schenkt aan deze zijde van de administratieve organisatie. Weliswaar ligt hier bij uitstek een taak voor de accountant, maar de dynamiek in de organi-satie veroorzaakt toch, dat het moeilijk is onder alle omstandigheden de passende interne controle te waarborgen.

2. Het voldoen door functionarissen van de bedrijfshuishouding aan de formele eisen, die betreffende de interne controle in de instructie zijn gesteld, houdt niet in dat de interne controle ook werkelijk is uitgevoerd. Hoewel de parafen in het blokstempel op de inkoopfactuur aanwezig zijn, kan toch de hand zijn gelicht met

het constateren van overeenstemmingen, de prijscontrole, het narekenen van de factuur enz. De oorzaken kunnen onachtzaamheid, ondeskundigheid of ook opzet zijn. Indien de accountant ter controle van deze mogelijke gebreken de uitvoering van de maatregelen van interne controle gedeeltelijk doubleert, ontstaat een toepassing van de steekproef, die de bezwaren oproept die wij hiervoor hebben genoemd. Weliswaar zal de accountant aan de hand van goed gekozen steekproeven kunnen vaststellen dat een systeem van interne controle bestaat, maar niet, dat over de gehele periode van onderzoek de interne controle overeenkomstig de instructie integraal is toegepast.

Echter bezit de accountant zelfs niet steeds deze mogelijkheid van doublure van de interne controle. Dit wordt duidelijk geïllustreerd door het hiervoor genoemde voorbeeld, dat de interne controle de gezamenlijke handeling van twee personen eist voor het doen ontstaan van de bevoegdheid verbintenissen af te sluiten. De accountant kan wel het delegatieregister controleren, maar hiermede stelt hij niet vast dat de vereiste werkwijze bij alle afgesloten verbintenissen ook is toegepast⁴²⁾.

3. De verhoudingen tussen uitvoering en leiding in de bedrijfshuishouding worden grotendeels bepaald door het hiërarchische verband. Het kan niet uitgesloten worden geacht, dat de leiding het gezag dat zij bezit, aanwendt om de materiële inhoud van de interne controle teniet te doen⁴³⁾. Dat zulks helaas meermalen voorkomt, is alweer een ervaringsfeit waarmede iedere accountant in zijn praktijk wordt geconfronteerd. De toepassing van het instrument van de steekproeven teneinde de opzettelijke verbreking der interne controle te ontdekken, biedt geen uitweg, aangezien het Kleerekoper-probleem zich hier bij uitstek zal voordoen, afgezien nog van de andere bezwaren en gesteld al dat een doublure van de interne controle mogelijk is.

Wanneer wij deze overwegingen overzien, is het bijzonder duidelijk, dat het beperkte werkprogramma slechts begrensde mogelijkheden bezit om de wellicht niet altijd virulente, maar toch wel steeds latent aanwezige gebreken van de interne controle te elimineren. Indien de accountant met voldoende beleid, slagvaardigheid en deskundigheid optreedt, zal de techniek der administratieve organisatie hem in staat stellen het bezwaar, dat in het eerste punt genoemd is, te overwinnen, maar deze kans van slagen ontbreekt te enen male ad 2. en 3.

Gaan wij na deze uitweiding betreffende de interne controle, terug naar de grootheid q en de eis, dat alle kennis die relevant is voor de bepaling van de waarschijnlijkheid der hypothese, in q moet worden opgenomen, dan is de conclusie onontkoombaar dat wij aan deze eis in het boven uiteengezette werkprogramma van de accountant niet hebben voldaan.

Uit deze constatering volgt, dat voor de vorming van een juist oordeel omtrent de hypothese met betrekking tot de inkopen, het onafwendbaar is de overwegingen sub 1., 2. en 3. in de grootheid q op te nemen. Hoewel iedere accountant zal bevestigen, dat de gebreken van de interne controle in genoemde opzichten meermalen aan het licht komen, is het nog heel iets anders dit ervaringsfeit in de vorm van een waarschijnlijkheidsoordeel uit te drukken.

Daartoe zou immers naast de vervulling van andere voorwaarden nodig zijn, dat de accountant een inzicht heeft in de relatieve frequenties, waarmede deze ge-

⁴²⁾ Van Rietschoten, *ibid.*, blz. 241.

⁴³⁾ Van Rietschoten, t.a.p., blz. 250.

breken optreden. Zelfs bij een werkprogramma, dat naar een doublure van de interne controle streeft, op de gebieden die hiervoor in aanmerking komen, zal de accountant niet tot dit inzicht komen, omdat hij zoals uit de overwegingen sub 2. en 3. blijkt slechts een beperkt waarnemingsveld heeft. Hij zal wel bij tijd en wijle ontdekken dat hier gebreken liggen, maar hij kan door de aard van de technieken die hij gebruikt niet een systematisch onderzoek naar de relatieve frequentie van de gebreken instellen.

Naar ons oordeel is het de onbekendheid van de grootte der waarschijnlijkheid, die de beweging ter beperking van de taak des accountants tot een betrekkelijk sterke kracht maakt in de vorming van de beroepsopvattingen. Zou de waarschijnlijkheid van de juistheid van het oordeel bij beperking van de taak wel calculeerbaar zijn en zou deze duidelijk lager liggen dan de waarschijnlijkheid die zonder aantasting van de taak zou ontstaan, dan is er, dunkt ons, geen twijfel dat de voorstanders van de beperking worden genoopt uiterst moeilijk verdedigbare stellingen te betrekken. Elke verkleining van de waarschijnlijkheid van de juistheid van het oordeel bergt immers het gevaar in zich van een vermindering van de betekenis van het beroep ten gevolge van een mogelijk nadelige werking op het vertrouwen.

Maar het feit van de onbekendheid met een deel van de bedrijfsgang, in casu de integrale toepassing der interne controle, vormt geen deugdelijke overweging het probleem dat hierin is gelegen dan maar te ecarteren. En dit is toch door de voorstanders van een achterwege laten van de positieve detailcontrole met de bescheiden gedaan, en wel met behulp van de premisse van de volkomen structuur der interne controle. Het tekort in de kennis van de accountant, die hij zou dienen te bezitten om de waarschijnlijkheden te berekenen, veroorzaakt, dat er geen wetenschappelijke grondslag te vinden is voor de voorgestelde beperkingen in de taak.

Voor een bevredigende wetenschappelijke grondslag ter oplossing van het gestelde probleem zou immers aan een aantal voorwaarden dienen te worden voldaan, namelijk een zodanige ontwikkeling van de theorie der logische waarschijnlijkheid dat zij toegepast kan worden op concrete problemen, een exacte meting van de verwachtingen die de spil zijn van de leer van het gewekte vertrouwen, en zulk een verandering van de techniek der accountantscontrole, dat de accountant in staat is de bedrijfshandelingen zelve waar te nemen. Hoewel men niet weet wat de toekomst in haar schoot verborgen houdt, ziet het er niet naar uit, dat aan de eerste twee voorwaarden spoedig, zo ooit voldaan zal zijn. Het vervullen van de laatste voorwaarde is zelfs uitgesloten, omdat dit in strijd zou zijn met de bestaansgrond van de functie van de accountant, zoals wij hierboven hebben betoogd.

Het is in dit verband aanbevelenswaardig een kort woord te wijden aan het middel der budgettering en zijn betekenis voor de accountantscontrole. De voorstanders van de taakbeperking vertonen de neiging de controlemogelijkheden die het budgetsysteem biedt te overschatten ⁴⁴⁾. Men dreigt te vergeten, dat de begroting een prognose is en niet een weergave van de werkelijkheid; zij kan naar haar aard geen aanwijzing geven omtrent de omvang van de transacties, die in de bedrijfshuishouding hebben plaatsgevonden.

De betrouwbaarheid van de bedrijfseconomische prognoses is meestal zo klein,

⁴⁴⁾ Bijvoorbeeld in Diephuis, oratie, blz. 7 en 8.

dat aan deze geen deugdelijke grondslag voor de controle op de uitvoering is te ontnemen. Dit betekent niet, dat de begroting geen enkel belang heeft voor de controle op de uitvoering. Wanneer namelijk de technische standaarden, die één van de pijlers vormen van het systeem van begrotingen in de bedrijfshuishouding, betrekkelijk geringe toleranties vertonen, is hieraan *ex post* een deugdelijke grondslag voor de verbandscontrole als onderdeel van de accountantscontrole te ontnemen. Deze controle betreft dan in het bijzonder de technische relaties in de bedrijfshuishouding. Voor de vaststelling van de overige verschijnselen zal de accountant behoefte hebben aan ander bewijsmateriaal. De bedrijfseconomische normen, die in de begrotingen liggen besloten, hebben door de omvang van hun toelaatbare afwijking voor de controle een zeer geringe betekenis, hetgeen overigens het belang van het budgetsysteem voor de taakbepaling, vaststelling van verantwoordelijkheden en bedrijfseconomische analyse niet uitsluit.

De voorgaande uiteenzetting heeft als negatieve conclusie, dat een vertrouwen van de accountant in de volkomenheid der interne controle te veel aan de zekerheid doet ontbreken waarmede zijn oordeel tot stand komt. Dit impliceert alreeds, dat een beperking van de controle door het achterwege laten van de positieve detailcontrole met de externe bescheiden onwenselijk is.

Wij kunnen tot deze laatste gevolgtrekking ook op andere wijze komen, namelijk door na te gaan hoe de uitkomst van de waarschijnlijkheid z wordt beïnvloed, als wij in de grootheid q naast het bewijsmateriaal dat uit de verificatie van de interne controle ontstaat, ook nog datgene opnemen dat uit de positieve detailcontrole voortvloeit. De vraag is of deze uitbreiding van q kennis aan het bewijsmateriaal toevoegt, die relevant is voor de vaststelling van de waarschijnlijkheid der hypothese h .

Voordat wij de waarschijnlijkheid van de hypothese omtrent de inkopen onderzoeken, merken wij met nadruk op, dat de positieve detailcontrole met de bescheiden niet alleen een verificatie van de ontvangen goederenhoeveelheden, maar ook een verificatie van de inkoopbedragen inhoudt. Het is niet in te zien hoe de controle van de inkoopprijs de positieve detailcontrole kan ontberen en met een analyse van de prijsverschillenrekening kan volstaan. Het steunen door de accountant op de interne controle is hier al bijzonder zwak, omdat het middel van de verbandscontrole slechts kan worden aangewend voor de samenhang met de uitgaande geldbeweging en niet voor de samenhang met de goederenbeweging. A. Mey heeft dit punt in zijn reeds genoemd opstel uitvoerig behandeld ⁴⁵⁾.

Wat draagt de positieve detailcontrole bij tot de vaststelling van de waarschijnlijkheid van de hypothese, dat de inkopen van goed a in kwaliteit b die in de periode c zijn ontvangen, gelijk zijn aan x gulden? Onjuistheden in het oordeel van de accountant op grond van de positieve detailcontrole kunnen ontstaan, afgezien van onvolkomenheid van zijn uitvoering, door falsificaties in de externe bescheiden en door het feit, dat de leiding of uitvoering een gedeelte van de externe stukken niet overlegt.

Hoewel het bewijsmateriaal q nu bestaat uit het resultaat van het hiervoor besproken beperkte werkprogramma, uitgebreid met de integrale positieve detailcontrole aan de hand van de externe stukken, sluit dit niettemin de vaststelling van de waarschijnlijkheid der hypothese omtrent de inkopen uit. De aan de lezer

⁴⁵⁾ A. Mey, t.a.p., blz. 104 en 108.

thans bekende oorzaken van dit euvel liggen in de onbekendheid van de relatieve frequenties van de genoemde gebreken in de externe stukken en de gecompliceerde samenstelling van het bewijsmateriaal. De relatieve frequenties van deze gebreken zullen nochtans minder hoog zijn dan de relatieve frequentie, waarmee de doorbreking der interne controle geschiedt, aangezien de vervalsing der externe stukken moeilijker te verwezenlijken is. De waarschijnlijkheid der hypothese omtrent de inkopen wordt hierdoor gunstig beïnvloed, waarin de grond ligt voor de toepassing van de integrale positieve detailcontrole. Verder gaat het hanteren van de positieve detailcontrole niet gepaard met het abandonneren van de werkzaamheden van de accountant, die gericht zijn op de vaststelling van het bestaan van een systeem van interne controle; het met de positieve detailcontrole uitgebreide werkprogramma zal hierdoor een bredere basis voor het vellen van het waarschijnlijkheidsoordeel bieden dan het beperkte werkprogramma.

De gevolgtrekking kan als volgt luiden. De kennis die uit de positieve detailcontrole voortvloeit, is bepaald relevant voor de bevestiging van de waarschijnlijkheid en moet mitsdien in het bewijsmateriaal q worden opgenomen. Hoewel wij de waarschijnlijkheid der hypothese h op grond van dit bewijsmateriaal niet exact kunnen vaststellen, is een uitkomst voor de waarschijnlijkheid te verwachten die dichter bij één ligt dan in het geval dat in het bewijsmateriaal de uitkomsten van de positieve detailcontrole niet zijn opgenomen. Dit vloeit voort uit de beschreven moeilijkheden die verbonden zijn aan een bewust onjuiste overlegging van bescheiden door leiding en uitvoering, benevens uit het feit dat de accountant de verificatie der interne controle bij positieve detailcontrole niet achterwege laat.

Conclusie

Uitgangspunt van onze uiteenzetting was, dat de accountant in zijn controleonderzoek streeft naar een zo groot mogelijke waarschijnlijkheid van de juistheid van zijn oordeel. Immers, de arbeid die hieruit voor de accountant ontstaat, buit de vermogens der controletechniek zodanig uit, dat de verwachtingen die met betrekking tot de verklaring van de accountant in het maatschappelijk verkeer bestaan, niet worden teleurgesteld. De grondslag, waarop de leer van het gewekte vertrouwen steunt, laat geen andere interpretatie toe.

Gebleken is, dat de theorie onmachtig is, de waarschijnlijkheid in een getal uit te drukken, zodat het niet mogelijk is de effectiviteit van wisselingen in het werkprogramma in een waarschijnlijkheidscoëfficiënt te determineren. Dit veroorzaakt, dat het probleem van de omvang der controle moeilijk vatbaar is voor een wetenschappelijke analyse, hetgeen de controverse hieromtrent slepende houdt.

Wel staat vast, dat de veronderstelling van de volkomen interne controle strijdig met de werkelijkheid is, zodat een werkprogramma dat de positieve detailcontrole op grond hiervan abandonneert niet aanvaardbaar is. Immers, door de verwerping van de positieve detailcontrole ziet men van de verkrijging van kennis af, die uitermate relevant is voor de bepaling van de waarschijnlijkheid. Hierdoor verdwijnt de mogelijkheid tot een waarschijnlijkheid van een hypothese te komen, die zo dicht mogelijk bij één ligt.

Wil het oordeel dat de accountant in zijn verklaring formuleert met betrekking tot de verslaglegging van de bedrijfshuishouding met de grootst mogelijke waarschijnlijkheid juist zijn, dan dient hij in het bijzonder de mogelijkheid van positieve detailcontrole met externe bescheiden uit te buiten. De zekerheidsgraad die deze

waarneming oplevert is groter dan enige andere soort van waarneming met uitzondering van de optische controle, en het is niet verantwoord deze mogelijkheid te abandonneren. Wij hebben dit in het voorgaande aan de hand van een voorbeeld betreffende de ingaande goederenbeweging laten zien. Dit was een comparatieve analyse, die van de theorie der waarschijnlijkheid geen getallen verlangt.

Hiervoor is nodig, dat de accountant ter verificatie van de verschijnselen in de bedrijfshuishouding de omvang en de aard van het bewijsmateriaal q zo samenstelt, en de hypothesen zo kiest, dat naast de optische controle van de mogelijkheid van positieve detailcontrole met externe bescheiden volledig gebruik wordt gemaakt. Is dit eenmaal geschied, dan zal de verbandscontrole een zo hoog mogelijk niveau van waarschijnlijkheid voor de gehele verslaglegging waarborgen ⁴⁶⁾.

⁴⁶⁾ Nadat het onderhavige artikel was voltooid, verschenen twee bijdragen over steekproeven in de accountantscontrole in dit tijdschrift, namelijk van de hand van A. Mey, „Retrospectieve steekproeven in het controleprogramma van de public-accountant” in september 1961, blz. 317 e.v., en van A. van Heerden, „Steekproeven als middel van accountantscontrole”, in december 1961, blz. 453 e.v. De bezwaren, die A. Mey op blz. 320 en 321 aanvoert tegen de beperkte opzet van De Wolff, ondersteunen ons bovenstaande betoog. De vergelijking, die de auteur trekt tussen de methode van classificatie en de mathematische steekproef, lijkt ons van belang voor de verdere discussie omtrent dit vraagstuk. Zodra de techniek van het afromen is gemetamorfoseerd in de gelaagde steekproef met wiskundige grondslag, is een beter gefundeerd oordeel mogelijk aangaande de betekenis van deze techniek. Duidelijk blijkt ook uit Mey's bespreking, dat een uitbreiding van de steekproeven boven de omvang waarover in het beroep eenstemmigheid heerst, het gevaar doet ontstaan van een vermindering van de waarde van de accountantscontrole.

De guldenrangnummermethode van Van Heerden, die ontegenzeggelijk zeer elegant is en daardoor de lust doet ontstaan haar in de controle toe te passen, vertoont de bezwaren, die wij in het bovenstaande al in verband met de beschouwingen van De Wolff hebben besproken. Van Heerden's poging de omvang van de te verrichten steekproeven door een afweging van nut en kosten te bepalen, is onzes inziens op grond van in het voorgaande ontwikkelde argumenten, volstrekt onaanvaardbaar.