

## BOEKBESPREKINGEN

### Controlemiddelen Steekproef Statistiek

Drs. J. Kriens en Drs. A. C. Dekkers

STEEKPROEVEN IN DE ACCOUNTANTSCON  
TROLE

Uitgeverij H.E. Stenfert Kroeze B.V., Leiden 1979  
258 bladzijden; prijs f 36,50

*door E. B. Tuitjer*

In 1956 verscheen in Amerika het boek „Statistical sampling for auditors and accountants” van de hand van Vance en Neter. Dit boek was toen een primeur omdat het een product was van interdisciplinaire samenwerking tussen een accountant en een statisticus.

Onlangs verscheen in Nederland eveneens een studie, die tot stand is gekomen als vrucht van een „jarenlange samenwerking tussen accountants en statistici” zoals de statisticus Prof. J. Kriens en de registeraccountant Drs. A. C. Dekkers ons in hun voorwoord doen geworden.

Naar mijn mening is het boek van Kriens en Dekkers voor de Nederlandse accountants veel leesbaarder dan het werk van Vance en Neter en zeker niet alleen omdat het in de Nederlandse taal is geschreven.

Overigens richten de auteurs zich niet alleen tot accountants maar ook tot accountancy-studenten, die gevorderd zijn tot het onderdeel controleleer.

Met betrekking tot de grondslagen en de techniek van de accountantscontrole wordt in het boek volstaan met verwijzing naar Prof. H. J. de Heer, *Controlemiddelen voor de accountant*, *Handboek Accountancy*.

Bij deze boekbespreking beperk ik mij tot datgene, wat de accountant in het algemeen het meest zal aanspreken, namelijk deel I. In deel II wordt een aantal begrippen en methoden uit de statistiek beschreven die in deel I hetzij expliciet, hetzij impliciet worden gehanteerd.

Een bespreking van dit deel laat ik gaarne over aan een op dit gebied meer deskundige.

In deel I van het boek zijn gestileerde voorbeelden van toepassingen in de accountantspraktijk opgenomen, die gemakkelijk hanteerbaar blijken te zijn. Deze voorbeelden zijn bewust tot de hoofdzaken beperkt, waardoor het soms wat eenvoudig overkomt.

Steekproeven die meer ingewikkelde technieken vereisen en die met name worden toegepast door Amerikaanse en Canadese collega's vallen duidelijk

buiten het kader van het boek.

In de hoofdstukken 1 en 2 tonen de auteurs aan dat de aselechte steekproef binnen het kader van de controle-opvattingen in Nederland niet alleen een toelaatbare controletechniek is, maar ook een doelmatig instrument in het controlewerk kan zijn.

Bij de behandeling van de relatie tussen een volledig onderzoek en een steekproefsgewijs onderzoek constateren de schrijvers dat de exacte zekerheid, die men met de volledige waarneming beoogt, niet altijd haalbaar is. Hoewel bij steekproefsgewijs onderzoek de uitkomst evenmin exact is, kunnen evenwel de toleranties en risico's worden berekend. Verder wordt opgemerkt dat door het veelal geringere tijdsbeslag van een steekproef de kosten lager zijn, de controle eerder gereed is en er minder verslapping van de waakzaamheid optreedt.

In hoofdstuk 2 wordt erop gewezen dat de accountant vooraf steeds de aspecten moet aangeven die hij wil onderzoeken en dat hij de fouten-definities voor die aspecten moet vaststellen. Het onderzoek van de accountant kan betrekking hebben op een verantwoording zelf, maar ook op de werking van de onderliggende organisatie.

Daar waar anderen in hetzelfde verband spreken over materiële en formele fouten en ik de voorkeur geef aan de termen fouten met directe financiële gevolgen en fouten zonder directe financiële gevolgen, maken de auteurs onderscheid tussen ernstige fouten en niet ernstige fouten. Ter voorkoming van een onjuiste interpretatie moeten de volgende definities goed worden gelezen:

- Ernstige fouten zijn fouten, die naar het oordeel van de accountant gevolgen hebben voor de inhoud dan wel voor de uitvoering van zijn werkprogramma.
- Niet ernstige fouten zijn fouten, die naar het oordeel van de accountant geen gevolgen hebben voor zijn werkprogramma, doch wel aanleiding kunnen geven tot rapportering over die fouten aan de leiding van de gecontroleerde onderneming.

Ten aanzien van de te gebruiken statistische technieken onderscheiden de auteurs twee hoofdgroepen, namelijk toetsen en schatten.

Bij toetsen kiest de accountant als hypothese een verwachting of een norm, die hij op zijn houdbaarheid toetst.

Bij schatten berekent de accountant op basis van de steekproefuitkomsten een schatting in de vorm van een betrouwbaarheidsinterval, waarbinnen de onbekende grootte waarschijnlijk ligt.

Ondanks de statistische correspondentie tussen toetsen en schatten, bestaan er toch verschillen tussen beide methoden.

Deze verschillen hebben er toe geleid dat bij steekproefcontroles op ernstige fouten is gekozen voor toetsen, terwijl bij steekproefcontroles op niet ernstige fouten de voorkeur wordt uitgesproken voor de schattingmethode. In de hoofdstukken 4 tot en met 7 wordt de methode van toetsen en in hoofdstuk 10 de methode van schatten nader uitgewerkt.

In hoofdstuk 3 behandelen de schrijvers de definitie van aselechte steekproeven en de aanwijsprocedure of selectietechniek, die noodzakelijk is om een aselechte steekproef te krijgen.

In hoofdstuk 4 wordt nagegaan hoe de methode van toetsen kan worden uitgewerkt voor controles op ernstige fouten.

Bij deze uitwerking wordt tevens gebruik gemaakt van de door collega A. van Heerden ontwikkelde guldenrangnummERMETHODE.

Op bladzijde 56 treft u een tabel aan waarin de minimaal vereiste steekproefomvang wordt aangegeven bij verschillende waarden voor de foutenfractie ( $p_1$ ) en de kans om ten onrechte goed te keuren ( $\beta_0$ ).

In de hoofdstukken 5, 6 en 7 wordt voor de volgende onderdelen van de controle de toepassing van de toetsingsmethode nader uitgewerkt: debiteuren, inkopen, kosten, lonen, uitgaande geldstroom, aansluiting tussen sheets en proefbalans, uitbetaalde schaden bij een verzekeringsmaatschappij en verstrekingen door een ziekenfonds.

In hoofdstuk 10 wordt de methode van schatten in de vorm van betrouwbaarheidsintervallen nader uitgewerkt. Als voorbeelden van toepassingen van

deze methode worden behandeld:

- schatten van het bruto-winstpercentage en de korting voor contant
- schatten van de waarden van voorraden
- schatten van het bedrag aan openstaande Vorderingen.

Het schatten in de vorm van betrouwbaarheidsintervallen leent zich ook zeer goed voor het onderzoek naar de werking van de verschillende aspecten van interne controle.

In dit hoofdstuk van deel I zult u tevergeefs zoeken naar een tabel met betrouwbaarheidsgrenzen. Ik verwijs u daarvoor naar deel II, bladzijde 203.

Als een vreemde eend in de bijt vindt u in de hoofdstukken 8 en 9 de uitwerking van het Average Outgoing Quality Limit-system. Het AOQL-systeem is een steekproefmethode, waarbij alle aangetroffen fouten worden verbeterd en als men te veel fouten in de steekproef tegenkomt gaat men de gehele populatie controleren en zonodig verbeteren. In situaties waarin fouten niet kunnen worden verbeterd, kan deze methode niet worden toegepast.

Tot slot zou ik willen opmerken dat ik het boek van Kriens en Dekkers van harte kan aanbevelen en niet in de laatste plaats vanwege de vele daarin opgenomen toepassingen, die mijn collega's in de controlepraktijk zeer ter stede zullen komen.

Een aantal suggesties ter verbetering zal ik gaarne bij andere gelegenheid aan de schrijvers ter overweging willen voorleggen opdat zij daarmee hun voordeel kunnen doen bij een tweede druk.

## Jaarverslag Maatschappelijke functie

H. K. M. Cregten, A. van de Heyden,  
J. W. Hoogendoorn, A. J. A. van de Zon

### MAATSCHAPPELIJKE VERSLAGGEVING

H. E. Stenfert Kroese b.v., Leiden 1978, 226 bladzijden, prijs f 39,50

door Drs. H. C. Dekker

In Nederland beginnen recentelijk steeds meer publicaties te verschijnen met als thema's de maatschappelijke verantwoordelijkheid van ondernemingen en de maatschappelijke verslaggeving door ondernemingen. Als voorbeelden hiervan kunnen worden genoemd het boek van Kuin: Management is meer . . . , de artikelen van Van Dijk over de vermaatschappelijking van de onderneming, de artikelen van Traas en van Brevoord over de ontwikkelingen in de verslaggeving. Daarnaast wordt in veel artikelen betreffende de sociale verslaggeving het onderwerp „het maatschappelijke jaarverslag” besproken en er een inhoud aan gegeven (bijv. Van Hoorn en Dekker, Knaapen, Mulder).

Het boek, dat onderwerp van deze boekbespreking is, kiest als uitgangspunt het *maatschappelijk* voortbestaan van ondernemingen en non-profit-organisaties, dat als een afzonderlijk gegeven los van het *economisch* voortbestaan van deze organisaties wordt benaderd.

Het maatschappelijk voortbestaan hangt af van het maatschappelijk functioneren van de ondernemingen en non-profit-organisaties. Dit maatschappelijk functioneren volgt uit het aanvaarden van maatschappelijke verantwoordelijkheden die eerder zijn beschreven als het afwegen van de belangen van groepen van de samenleving onderling en deze weer tegen de kansen op een voortbestaan van ondernemingen en non-profit-organisaties (pag. 9).

Het boek is te onderscheiden in twee delen, nl. de hoofdstukken 1 en 2 enerzijds, waarin de achtergronden en een theoretische verdieping van het onderwerp centraal staan en anderzijds de hoofdstukken 3, 4 en 5 waarin een uitwerking van de eerste hoofdstukken wordt gepresenteerd. Een bijlage waarin het verkrijgen van doelgroepinformatie van acht doelgroepen wordt besproken en een (beknopte) literatuuropgave completeren het boek.

In het eerste hoofdstuk (16 pagina's) worden de achtergronden van en de ontwikkelingen in het functioneren van organisaties geschetst. Het onderdeel „Achtergronden” mondt daarbij uit in de volgende definiëring van het maatschappelijk functioneren van ondernemingen en non-profit-organisaties: „Het maatschappelijk functioneren van onder-

nemingen en non-profit-organisaties is erop gericht als organisatie aanvaardbaar te zijn en te blijven voor die groepen in de samenleving die invloed (kunnen) uitoefenen op de gang van zaken in deze organisaties” (pag. 11). In het tweede gedeelte van dit hoofdstuk wordt een overzicht gegeven van de ontwikkeling op het gebied van de maatschappelijke verslaggeving, waarbij de periode tot 1970 volgens de auteurs beginnend in 1940 met het werk van Kreps - beperkt is gehouden omdat volgens de auteurs er in die periode in feite slechts één vorm van maatschappelijke verslaggeving bestond, nl. de „social audit”. Aan de ontwikkelingen na 1970 wordt qua aantal pagina's meer aandacht besteed.

Achtereenvolgens komen daar aan de orde de „social audit”, de „social accounting”, de sociale jaarverslagen, de „Human Resource Accounting” en de „Environmental Accounting”. Deze paragraaf acht ik de minst geslaagde van het boek. Er wordt in het geheel voorbij gegaan aan de ontwikkelingen zoals die in verschillende landen hebben plaatsgevonden. Zo is de „social accounting” (waaronder de Environmental Accounting) een zaak die zich voornamelijk in de USA heeft ontwikkeld terwijl de sociale jaarverslagen een vrijwel uitsluitend Nederlandse ontwikkeling betreffen.

In hoofdstuk 2 (39 pagina's) wordt een theoretische verdieping van het maatschappelijk functioneren gegeven langs twee benaderingen, resp. een structurele benadering en een benadering in elementen. De rode draad in dit hoofdstuk is het geaccepteerd zijn van de onderneming of non-profit-organisatie bij haar (bestaande) omgeving of met de woorden van de auteurs - „mensen te vriend houden die het je anders moeilijk kunnen maken”. Mijns inziens betekent dit dat de onderneming te zeer een afwachtende i.p.v. een anticiperende houding aanneemt. Met hun structurele aanpak bedoelen de auteurs het bepalen van een structuur waardoor de relaties tussen de ondernemingen of non-profit-organisaties en diverse betrokken groepen in de samenleving worden vastgelegd, hierbij optredende maatschappelijke processen worden geklassificeerd en de doelstellingen die aan deze processen ten grondslag liggen, op een systematische wijze worden geregistreerd. Zij delen daartoe het bedrijfsgebeuren in in een drietal dwarsdoorsneden; een economische, een technische en een maatschappelijke. In het tweede gedeelte van dit hoofdstuk worden de elementen die met betrekking tot de maatschappelijke dwarsdoorsneden van het bedrijfsgebeuren van belang zijn behandeld. Het zijn: a) de onderneming of non-profit-organisatie; b) de doelgroepen van de samenleving; c) de doelstellingen van het maatschappelijk functioneren; d) de wijze van het maatschappelijk functioneren. Dit gedeelte wordt afgesloten met de opvatting van de auteurs omtrent de maatschappelijke verslaggeving. Dit wordt door de auteurs samengevat (pag. 55) als een „verslaggeving per doel-

groep die dient te worden verzorgd met een op deze doelgroep afgestemde vorm, toon en inhoud van verslaggeving, die bij voorkeur in onderlinge samenwerking en als een gezamenlijk verslag tot stand komt, waarin het aandeel van de organisatie en dat van de doelgroep recht wordt gedaan en opbouwen de kritiek van beide zijden niet uit de weg wordt gedaan of gemakshalve wordt verzwegen”.

In het uitgebreide hoofdstuk 3 (68 pagina's) wordt een systematische uitwerking gegeven van de in de eerste twee hoofdstukken gegeven theoretische bespiegelingen. Aan de hand van een maatschappelijk sterkte/zwakte onderzoek en een selectie en registratie van doelstellingen die het maatschappelijk beleid van een organisatie weergeven, wordt de benodigde informatie voor het maatschappelijk handelen van een onderneming of non-profit-organisatie op systematische wijze verzameld en geregistreerd. Vervolgens wordt aandacht besteed aan de vaststelling van doelgroepen. Hierbij worden als doelgroepen door de auteurs alleen aangemerkt die organisaties die de oorspronkelijke machtspositie van de onderneming en non-profit-organisatie kunnen aantasten. Door deze beperking worden mogelijke doelgroepen die deze machtspositie niet kunnen aantasten, buiten beschouwing gelaten, hetgeen ik een te grote beperking van het begrip doelgroep acht.

Maatschappelijke verantwoordelijkheid houdt juist in dat ook met de nietmachtige of onmachtige groeperingen, die als belanghebbende (stakeholder) kunnen worden gezien, rekening wordt gehouden. Hoewel het uitgangspunt van de auteurs, het geaccepteerd zijn c.q. blijven van de onderneming of non-profit-organisatie, hun doelgroepkeuze weliswaar rechtvaardigt is naar mijn mening deze keuze nogal opportunistisch en bovendien statisch van aard.

Na de nadere criteria voor hun doelgroepkeuze te hebben aangegeven bespreken de auteurs de doelgroepen-administratie waarbij resp. aan de orde komen de inventarisatie van de doelgroepen en het bijhouden van de gegevens ervan. Deze paragraaf wordt afgesloten met een voorbeeld van een doelgroepenkaart en van een (doelgroep)contact-agenda. Een volgende paragraaf in dit hoofdstuk bespreekt de indeling van maatschappelijke processen. Achtereenvolgens wordt daarin aandacht besteed aan de aard van de gevolgen van deze processen voor de doelgroepen, aan het niveau van handelen door de organisatie en aan de indeling van deze processen in de fasen input, throughput en output. Daarna wordt de registratie van de maatschappelijke processen besproken en wordt de vraag waarom naast deze registratie een maatschappelijke verslaggeving noodzakelijk is, beantwoord. Hoofdstuk 3 wordt afgesloten met de bespreking van een raamwerk dat het maatschappelijk functioneren van de organisatie voor alle betrokkenen zichtbaar en be-

spreikbaar doet worden. Dit raamwerk valt uiteen in een viertal modellen: a) een basismodel dat gestalte geeft aan het logische raamwerk; b) een orderingsmodel waarbij voor alle betrokkenen zinnig, duidelijk en hanteerbaar het maatschappelijk functioneren van organisaties wordt gerubriceerd; c) een inventarisatiemodel om alle maatschappelijke processen over een bepaalde periode vast te leggen; d) een beleidsmodel dat aangeeft welke maatschappelijke processen nodig zullen zijn en welke investeringen dit met zich zal meebrengen. Dit sluit aan op het maatschappelijk zwakte- en sterkte-onderzoek.

In hoofdstuk 4 worden de consequenties van de maatschappelijke verslaggeving voor de organisatie op een rij gezet. De auteurs beperken zich daarbij voornamelijk tot de organisatorische consequenties. Aan een opbrengsten/kosten analyse wordt geen aandacht geschonken.

Tot slot worden in hoofdstuk 5 de knelpunten bij het maatschappelijk beleid behandeld. Deze behandeling valt uiteen in het bespreken van een drietal problemen en in het geven van een viertal aanbevelingen.

De meest recente in de literatuurlijst opgenomen literatuur dateert van februari 1978. Daar de auteurs echter stellen hun boek mede op basis van recente buitenlandse literatuur te hebben geschreven valt het zeer te betreuren dat zij de op hun onderwerp betrekking hebben belangrijke publikaties van in vakkringen bekende buitenlandse auteurs als o.a. Linowes (1972), Estes (1975), Dierkes and Bauer (1973) niet in hun beschouwingen hebben betrokken. Wellicht zou dan ook paragraaf 1.2. meer body hebben gekregen. Daarnaast is ook belangrijke Nederlandse literatuur op dit vakgebied niet opgenomen. Te denken valt o.a. aan de publikaties van J. J. J. van Dijk, P. Kuin over de vermaatschappelijking van organisaties, van Klaassen over verslaggevingstheorie en maatschappelijke verhoudingen, e.a.

Het geven van een oordeel over dit boek is geen eenvoudige zaak. Als recensent van dit boek is men gauw geneigd tot het leveren van een grote hoeveelheid detailkritiek en om aan de hand daarvan een oordeel uit te spreken. Laat ik evenwel slechts mijn algemene indruk geven. De inhoud van het boek „Maatschappelijke Verslaggeving”, met als ondertitel: „Een aanzet tot een fundamentele beschouwing over het maatschappelijk functioneren van ondernemingen en non-profit-organisaties” heeft mij nogal teleurgesteld en niet beantwoord aan mijn verwachtingen. Dit nogal magere oordeel wordt in belangrijke mate bepaald door het uitgangspunt van de auteurs, nl. het geaccepteerd zijn en blijven van de organisatie door de samenleving. Het wordt door de auteurs uitgewerkt in een nogal statische en afwachtende houding van de leiding van de organisatie, hoewel eerlijkheidshalve moet worden opgemerkt dat enige - zij het magere - anticiperende acties wor-

den genoemd. Naar mijn mening zou het werk van de vier auteurs aan betekenis hebben gewonnen wanneer zij juist dit anticiperende aspect en daarmee het maatschappelijk verantwoordelijkheidsgevoel van de organisaties nu en in de toekomst als centraal thema hadden gekozen. Hoewel hun doelgroepenkeuze past binnen het uitgangspunt van de auteurs wordt deze door mij als te beperkt ervaren daar het allerlei potentiële belangengroeperingen die in de toekomst verantwoording van de organisatie omtrent haar handelen kunnen vragen zonder

dat zij in staat zijn de machtsverhoudingen binnen die organisatie te veranderen, uitsluit van de maatschappelijke verslaggeving van deze organisatie.

Als lezer zou men - afgaande op de titel van het boek - mogen verwachten dat de auteurs daadwerkelijk aandacht besteden aan het - actuele - onderwerp van de maatschappelijke verslaggeving. Helaas komen zij nauwelijks toe aan het onderwerp verslaggeving en zijn zij blijven steken in de (interne) administratieve verwerking van hun ideeën.

#### **In dit nummer schreven:**

J. A. BURGGRAFF, geboren 1920. Accountantsdiploma NivA 1945. Sedert 1945 werkzaam in het openbare accountantsberoep. Lid der maatschap Dijker en Doornbos. Diverse functies in het NIVRA. Publiceerde enkele artikelen in M.A.B.

PROF. MR. W. J. SLAGTER, geboren 1923. Doctoraal examen in Leiden in 1947. Gepromoveerd cum laude te Leiden in 1952 (De rechtsgrond van de schadevergoeding bij onrechtmatige daad.) Van 1947-1960 advocaat te Rotterdam. Van 1960-1961 rechter te Rotterdam. Vanaf 1961 hoogleraar in burgerlijk recht en handelsrecht aan de economische faculteit van de N.E.H. (thans Erasmus Universiteit) te Rotterdam. Sinds 1966 tevens hoogleraar aan de juridische faculteit van de E.U.R. in internationaal privaatrecht, maar het zwaartepunt blijft bij de economische faculteit. Secretaris van de redactie van TVVS Ondernemingsrecht, waarin tevens vele artikelen. Inaugurale rede 1961 over Rechtvaardigheid en doelmatigheid, diesrede (als rector magnificus 1968) over Juridische en economische eigendom. Plv. Kroonlid van de SER. Voorzitter van de Commissie voor Consumentenaangelegenheden en van de Commissie Adviezen Vestigingsregelingen van de SER. Commissaris van verscheidene vennootschappen. Rechter-plaatsvervanger in de Rechtbank te Rotterdam. Publicaties naast de hierboven reeds genoemde:

Preadvies over de ongeoorloofde mededinging voor de Nederlandse Juristen Vereniging 1963; De vergelijking begrensd, uitg. Genootschap voor Reclame 1969; Compendium van het ondernemingsrecht, derde druk 1978.

Mede auteur van:

Modellen voor de Rechtspraktijk; Personenassociaties (voortzetting van V.V.S.), onderdelen maatschap en vennootschap onder firma; Contracten met de overheid, i.h.b. in de bouw en Projectontwikkelingscontracten en van De zelfstandige ondernemingsraad (Serie Bedrijfskundige Signalementen).

Tijdschriftartikelen o.m. in R.M. Themis, Bouwrecht, Advocatenblad, Verkeersrecht, E.S.B. en De Praktijkids.

DRS. H.C. DEKKER, geboren 1943. Doctoraal examen economie aan de Universiteit van Amsterdam, 1972. Wetenschappelijk hoofdmedewerker vakgroep Bedrijfseconomie, Universiteit van Amsterdam. Vertegenwoordiger voor Nederland in de Executive Committee van de European Accounting Association.

E. B. TUITJER, geboren 1929. Accountantsdiploma N.I.v.R.A. 1966. Sedert 1967 werkzaam in het openbare accountantsberoep. Lid der maatschap Dijker en Doornbos. Lid van de subcommissie steekproeven (C.C.S.) van het N.I.v.R.A.