

A. Niekamp RA

Lezers reageren

Het axiomatisch voorbehoud en de verantwoordelijkheid voor fraude

Met betrekking tot het artikel van Prof. J.H. Blokdijk in het MAB nummer 4, jaargang 1988 zijn de volgende kanttekeningen te maken:

Zoals bekend is Prof. Blokdijk er een voorstander van om een zeer beperkte betekenis en interpretatie te hechten aan verantwoordingen en verklaringen van getrouwheid daaromtrent.

In zijn visie beperken beiden zich tot het cijfermateriaal en de juistheid daarvan met acceptabele toleranties voor afwijkingen. Een demonstratie hiervan gaf Prof. Blokdijk onlangs nog via zijn artikel in Het Financieele Dagblad, waarin hij betoogde dat openbare accountants geen rol zouden moeten vervullen bij het vaststellen van een al of niet adequate beveiliging van geautomatiseerde gegevensbestanden bij de door hen gecontroleerde onderneming (voorstel commissie Franken).

In dit beeld past ook zijn betoog een zeer beperkte verantwoordelijkheid toe te kennen aan de controlerende openbare accountant voor niet ontdekte fraudes.

Hiermede wordt tegelijk de verwachtingskloof tussen het maatschappelijk verkeer en de openbare accountant aan het licht gebracht. Deze kloof heeft mijns inziens niet de twee oorzaken zoals door Prof. Blokdijk vermeld (andere rol accountant).

Het maatschappelijk verkeer verwacht geen andere rollen dan de traditionele, doch heeft een andere en hogere verwachting van de traditionele of primaire rol, 'het geven van oordelen omtrent de getrouwheid van verantwoordingen' in een wat ruimere interpretatie dan Blokdijk die geeft. Behalve de juistheid en het cijfermateriaal gaat het dan om de kwaliteit van de administratieve organisatie en de integriteit van de verslaglegging van de onderneming. Vroeger gaven de openbare accountants in hun verklaring bij de uitoefening van hun traditionele rol ook uitdrukking aan deze verwachting door in de verklaring, naast de getrouwheid van het cijfermateriaal te vermelden dat de gevoerde administratie aan de te stellen eisen voldeed.

Dat er in de onderneming niet werd gefraudeerd werd als vanzelfsprekend verondersteld, indien de verantwoording was voorzien van een goedkeurende accountantsverklaring.

Door een aantal déconfitures bij grote, aan de beurs genoteerde, ondernemingen in Nederland en daarbuiten is het maatschappelijk verkeer geschokt in het vertrouwen omtrent de verslaglegging, dat mede door goedkeurende verklaringen van openbare accountants was gewekt.

Het gaat dus niet om een andere rol van de controlerende openbare accountant maar om een betere uitvoering van zijn traditionele rol, namelijk het toevoegen van vertrouwen in de gepubliceerde verantwoording en het adviseren en ondersteunen van de onderneming bij het op peil houden van de administratieve organisatie.

De discussie over de betekenis van het axiomatisch voorbehoud is hierbij alleen maar van academische betekenis. Het axiomatische voorbehoud geldt voor de uitoefening van elke functie en kan grofweg omschreven worden als: 'Niemand is gehouden tot het onmogelijke, maar wel tot het redelijke in het kader van zijn deskundigheid en zijn bevoegdheden'. Dit geldt ook voor controlerende accountants die pretenderen een maatschappelijke functie te vervullen.

In plaats van zich op de beperkingen van de controle te concentreren lijkt het doelmatiger de aandacht te vestigen op de mogelijkheden van deskundige accountantscontrole met behulp van moderne technieken.

Hierbij geldt dat geen enkele controle-stap op zich toereikend is, maar alleen betekenis krijgt in samenhang met andere controle-stappen, uitmondend in een volkomen controle. Hierbij beperk ik mij tot de controle van de verslaglegging van grote, aan de beurs genoteerde ondernemingen, waarbij grote maatschappelijke belangen gemoeid zijn.

Ook hier zal de accountantscontrole niet primair gericht zijn op het ontdekken van fraude, maar indirect wel van belang zijn vanwege de grote preventieve werking en vergrote pakkans van eventuele fraudeurs.

Bij de controle-aanpak moet echter eerst het juiste kader binnen de onderneming gerealiseerd worden. Dit is primair de verantwoordelijkheid van de leiding, doch de controlerende accountants kunnen in hun adviserende functie hierbij een grote inbreng hebben.

Het klimaat in de onderneming is van groot belang o.a. voor de fraudegevoeligheid.

Maatregelen om het gewenste klimaat te bereiken zijn van organisatorische aard en kunnen onder meer omvatten:

- Het vastleggen van een corporate code of conduct – Algemene gedragslijn m.b.t. het naleven van wetten en voorschriften.
- Het instellen van een Audit Committee.
- Het instellen van een interne accountantsfunctie met een adequate controle-opdracht.
- Het vastleggen van de administratieve procedures en maatregelen van interne controle.
- Het vastleggen van de procedure, hoe gehandeld zal worden bij fraude of aanwijzingen daartoe.

Al deze maatregelen hebben een preventieve werking, met name ook op het gebied van de management-fraude. Voor meer gedetailleerde gegevens over

onder meer de preventie van fraude wordt verwezen naar het handboek accountancy, 1984, hoofdstuk IV 325: De accountant en fraude. De bovengenoemde maatregelen zijn overigens niet alleen nodig voor de preventie van fraude doch voor het goed functioneren van grote ondernemingen in het algemeen.

In dit verband is het nuttig kennis te nemen van de aanbevelingen zoals opgenomen in het rapport van de National Commission on Fraudulent Financial Reporting in de USA (Treadway Commission).

Deze aanbevelingen betreffen de rol van:

- de onderneming, Audit Committee, Internal Audit function;
- de openbare accountant;
- de toezichthoudende organen, zoals de Effectenbeurs;
- het onderwijs.

De aanbevelingen voor de openbare accountants zijn:

- 1 het erkennen van de verantwoordelijkheid voor het opsporen van frauduleuze financiële rapportering;
- 2 het verbeteren van de controletechnieken, o.a. review van kwartaalrapportering;
- 3 het verbeteren van kwaliteit van de controle – beter peer-review;
- 4 het verbeteren van de voorlichting omtrent de rol van de accountant, meer duidelijkheid in de accountantsverklaring omtrent de evaluatie van de administratieve organisatie en interne controle;
- 5 reorganisatie van de auditing standards board; participatie van niet-accountants.

De ontwikkelingen in Nederland zoals door Blokdijk in zijn hoofdstuk 5 zijn omschreven, zijn in dit verband als zeer bescheiden en mild aan te merken.

De heer Blokdijk vindt dat alinea 3.5, die luidt: 'De accountant draagt verantwoordelijkheid voor niet ontdekte materiële fraude en/of materiële onvolkomenheden in geval dit niet ontdekken het gevolg is van leemten en/of tekortkomingen in de opzet en/of uitvoering van zijn controlewerkzaamheden', het onmogelijke van de Nederlandse accountant verlangt.

Zoals gezegd kan dit van niemand worden verlangd en dit is ook hier niet het geval.

Er wordt alleen gevraagd dat de openbare accountant een deugdelijke opzet en uitvoering van zijn controle-werkzaamheden bewerkstelligt. Dit kan hij alleen indien de onderneming en de andere genoemde maatschappelijke instanties hun verantwoordelijkheid m.b.t. de verslaglegging onderkennen.

De controlerende accountant behoort hier een stimulerende rol te vervullen en niet de afstandelijke rol van 'hij stond erbij en keek ernaar'.

Garanties worden niet gevraagd van de accountant; wel op basis van deskundigheid en onafhankelijkheid een optimale inspanning en een stukje medeverantwoordelijkheid voor een correcte verslaglegging ten behoeve van het maatschappelijk verkeer.

Dit besef zal ongetwijfeld ook in Nederland doordringen, ook al is het wellicht 50 jaar later dan elders.

Literatuur

Prof. A.J. van 't Klooster en A. Niekamp, De Accountant en Fraude, *Handboek Accountancy 1984*, hoofdstuk IV-325, augustus 1987.

National Commission on fraudulent Financial Reporting Report, oktober 1987.

NIVRA, Verantwoordelijkheid voor fraude en onvolkomenheden Ontwerp-richtlijn – *RADAR richtlijnen: Controle*: aflevering 7, februari 1988.

Commissie Computercriminaliteit, *Informatietechniek & Strafrecht* – Staatsuitgeverij, Ministerie van Justitie, april 1987.

Prof. J.H. Blokdijk RA, Computercriminaliteit: 'Het slachtoffer schuldig'? *Het Financieele Dagblad*, 13 oktober 1987.