Naschrift op reactie van A. Niekamp

door Prof. J.H. Blokdijk

Collega Niekamp vangt zijn reactie op mijn artikel in dit blad aan met een kritische opmerking over een ander artikel van mijn hand, verschenen in Het Financieele Dagblad van 13 oktober 1987 getiteld: 'Computercriminaliteit: het slachtoffer schuldig?'

De portee van mijn betoog in dat artikel wordt door Niekamp wel erg onnauwkeurig weergegeven. Ik heb *niet* gesteld dat openbare accountants geen rol zouden moeten vervullen bij het 'vaststellen' van een al of niet adequate beveiliging van geautomatiseerde gegevensbestanden. Ik heb *wel* betoogd dat deze functie niet gekoppeld moest worden aan de accountantsverklaring bij de jaarrekening, omdat de openbaar accountant dan onvermijdelijk (mede)verantwoordelijk wordt voor het beveiligingsbeleid van de onderneming, waardoor hij ongeschikt zou worden voor het geven van openbare oordelen daarover. Weinig nauwgezet is ook Niekamp's volgende punt van kritiek, dat ik de verwachtingskloof *ten aanzien van fraude* zou hebben toegeschreven aan twee oorzaken. In de inleidende opmerkingen van mijn artikel staat met zoveel woorden dat ik – dus evenals Niekamp – meen dat de kloof op dit punt slechts veroorzaakt wordt door te hoge verwachtingen omtrent de traditionele rol van de accountant.

Na deze persoonlijke speldeprikken verbreedt Niekamp zijn aanval tot het openbaar beroep als geheel. Het hierna volgende weerwoord richt zich op de belangrijkste punten uit zijn bijdrage.

1 Volgens Niekamp verwacht het maatschappelijk verkeer méér van de accountant in zijn traditionele rol van 'het geven van oordelen omtrent de getrouwheid van verantwoordingen'; hij ondersteunt deze stelling dan met de volgende onthutsende mededeling: 'Vroeger gaven 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'.

Nu zal dit *heel vroeger* misschien wel eens door *enkele* accountants zijn gedaan, maar het is zeker de laatste halve eeuw in de toonaangevende landen *geen* standaardpraktijk geweest. Bij Niekamp's onthulling zou enige documentatie hebben gepast, waarbij hij óók enig licht zou hebben kunnen laten schijnen op de oorzaken die kennelijk hebben geleid tot de afschaffing van dit – in zijn ogen zo prijzenswaardige – gebruik. Dit zou ook passend zijn geweest in het licht van het 'compliment' dat hij openbare accountants maakt in zijn zinsnede 'controlerende accountants die pretenderen een maatschappelijke functie te vervullen'.

2 Het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer in openbare accountants is volgens Niekamp geschokt door deconfitures. Jawel, maar accountants kun

nen deconfitures niet voorkómen. Voorts heeft het NivRA al meer dan 10 jaar geleden adequaat – althans in mijn ogen – gereageerd op de desbetreffende problematiek, en wel in Meningsuiting 1.

Verder biedt zelfs een goede administratieve organisatie geen preventie tegen deconfitures; in de jaren tachtig is menige onderneming in moeilijkheden geraakt door bureaucratische verstarring, of, met andere woorden, door een ‘te perfecte’ administratieve organisatie. Ten slotte: een deconfiture is nog geen fraude; de gehele kwestie is voor het onderwerp irrelevant.

- 3 Hoe denkt Niekamp zelf de verwachtingskloof te overbruggen? Daarvan zegt hij: ‘In plaats van zich op de beperkingen van controle te concentreren, lijkt het doelmatiger de aandacht te vestigen op de mogelijkheden van deskundige accountantscontrole met behulp van moderne technieken.’ *Wiens* aandacht moet daarop worden gevestigd? Die van het publiek? Om de *verwachtingskloof* te overbruggen, acht ik dat een zinloze actie: hoe kan het publiek de *grenzen* aan redelijke verwachtingen nu afleiden uit uiteenzettingen over de moderne *mogelijkheden* van een ingewikkeld en – in de ogen van het publiek – esoterisch beroep? Door dergelijke propaganda worden de verwachtingen van het publiek alleen nog maar hoger opgeschroefd! Om de grenzen te verduidelijken moeten de *on*mogelijkheden worden uiteengezet. Dit is de kern van mijn bezwaren tegen voorstellen om alleen de positieve kanten van accountantscontrole te benadrukken: daardoor worden de beperkingen verdoezeld, en daardoor blijft de verwachtingskloof voortbestaan.

Niekamp kan overigens enige steun ontlenen aan de recente uitspraken van het American Institute of Certified Public Accountants, die zijn gedaan op grond van de aanbevelingen van de Treadway Commission, waarnaar Niekamp verwijst. In het recente Statement on Auditing Standards nr. 58, Reports on Audited Financial Statements, paragraaf 8, schrijft men in de standaardtekst van de goedkeurende verklaring ongeveer vóór wat Niekamp ook voorstelt: zeggen wat men zoal bij de controle gedaan heeft, zij het in relativerende bewoording.

Met alle respect meen ik dat het Amerikaanse Instituut hiermee de verkeerde weg is opgegaan. Dat bevreemdt te meer, omdat het AICPA al eens eerder van deze weg heeft moeten terugkeren, en wel bij de zgn. ‘piecemeal opinions’. Tot in de zestiger jaren bestond de mogelijkheid bij een *onvolkomen* controle een verklaring af te geven waarin werd medegedeeld welke controlemaatregelen waren toegepast. Deze mogelijkheid is afgeschaft, omdat onduidelijk bleef welke onzekerheden na die controle overbleven. Als men daarover duidelijk wil zijn, moet *niet* verteld worden wat men *wel* gedaan heeft, maar wat men *niet* gedaan heeft.

Zo is het ook bij een *volkomen* controle: als men duidelijk wil zijn over de resterende onzekerheden, moet worden verteld wat men *niet* kan. Hoewel de Amerikaanse standaardtekst thans voor het eerst een erkenning van het axiomatisch voorbehoud bevat, wordt de reikwijdte van dit voorbehoud nog altijd niet duidelijk gemaakt.

De verwachtingskloof is alleen te overbruggen door duidelijkheid. Niekamp eindigt zijn reactie met de sneer van Heinrich Heine, dat ‘het besef ook in

Nederland zal doordringen, ook al is het wellicht 50 jaar later dan elders'. Die verzuchting neem ik gaarne over, maar ik meen dat die vertraging veroorzaakt wordt door degenen die – zoals Niekamp – de duidelijkheid lijken te vrezen.

- 4 In het laatste deel van zijn reactie schrijft Niekamp mij de uitspraak toe dat alinea 3.5 (van de Ontwerp-Richtlijn voor de Accountantscontrole 3.03 van het NIVRA) het onmogelijke van de accountant verlangt. Soortgelijke woorden heb ik wel gebruikt, maar niet rechtstreeks in verband met bedoelde alinea 3.5, waarvan ik hier gemakshalve de tekst herhaal: 'De accountant draagt verantwoordelijkheid voor niet ontdekte materiële fraude en/of materiële tekortkomingen ingeval dit niet ontdekken het gevolg is van leemten en/of tekortkomingen in de opzet en/of uitvoering van zijn controlewerkzaamheden'.

Tussen mijn bespreking van deze bepaling en mijn conclusie dat thans het onmogelijke wordt verlangd ontpint zich een betoog van ruim een pagina waarin ik o.a. aantoon dat de geciteerde alinea 3.5 methodologisch niet correct is. In samenhang met het feit dat dezelfde Ontwerp-Richtlijn slechts samenspanning en doorbreking van de interne controle door de leiding als voor de accountant disculperende omstandigheden erkent, concludeer ik dat de accountant een verantwoordelijkheid krijgt toegemeten die hij niet volledig kan dragen.

Mijn betoog kan hier uiteraard niet in extenso herhaald worden, maar het is zowel meer genuanceerd als concreter dan Niekamp het weergeeft. Hij gaat ook niet in op mijn argumenten, doch spreekt slechts de sussende woorden dat van niemand het onmogelijke verlangd wordt. Dat is een doodoener zolang onvoldoende duidelijk gemaakt wordt *wat* onmogelijk is!

In hoofdstuk 3 heb ik betoogd dat een accountant die zich in enigerlei procedure naar aanleiding van gebleken fraude moet verdedigen, in beginsel in het nadeel is. Dat nadeel dreigt onnodig en ten onrechte te worden vergroot door de onzorgvuldige opbouw en bewoording van de Ontwerp-Richtlijn.

Ingevolge artikel 1 lid 3 van de Wet op de Registeraccountants heeft het NIVRA onder meer tot taak de behartiging van het gemeenschappelijk belang van de registeraccountants. Naar mijn mening zou uitvaardiging van de Richtlijn in ongewijzigde vorm in strijd met deze wet zijn.